



Leocádia Feliciano
Facatino Jacinto

Os indicadores e a informação contabilística no apoio á gestão aplicando a NCP 27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Dissertação/Trabalho de Projeto/Relatório de Estágio submetida como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Finanças.**

Júri

Presidente (Prof. Coordenador Principal, Francisco Carreira, Instituto Politécnico de Setúbal)

Orientador (Prof^a Adjunta, Ana Bela Teixeira, Instituto Politécnico de Setúbal)

Vogal (Prof. Adjunto, Carlos Mata, Instituto Politécnico de Setúbal)

Janeiro, 2018

À memória de meu querido Pai

Lopes Cardoso

Com todo meu amor e gratidão, por tudo que fizeste por mim. Saudade eterna!

Agradecimentos

Começo por agradecer a minha Orientadora Prof. Doutora Ana Bela Teixeira, por ter disponibilidade total, dedicação, empenho, orientando sempre o caminho correto a seguir, muito obrigada pela força, incentivo, caso contrário não conseguiria chegar até aqui.

Manifesto a minha gratidão a Escola Superior de Ciências Empresariais, pela realização do Mestrado e a todo corpo docente.

Agradeço aos meus pais Lopes Cardoso (em memória) e Suzana Vicente que sem medir esforço lutaram para eu conseguir terminar, mais um ciclo; ao meu tio Gaspar Santos, pela força e carinho; aos meus irmãos Wilson Cardoso e Elisabeth Delmira toda família de modo geral.

E por fim, mas não menos importante, agradeço os meus colegas e amigos por todo incentivo. A todos, muito obrigada!

Índice Geral

1	Introdução	1
2	Revisão da literatura.....	3
2.1	A informação contabilística na Administração Pública, do POCP ao SNC-AP.....	3
2.2	O Setor Público em Portugal, âmbito e estrutura.....	3
2.3	O Setor Público Administrativo e a informação contabilística no POCP e no SNC-AP.....	4
2.4	A contabilidade analítica ou de gestão no POCP e no SNC-AP.....	19
2.4.1	Os planos setoriais do POCP.....	19
2.4.2	A Norma de Contabilidade Pública nº 27	25
2.4.2.1	O Custeio Baseado nas Atividades como sistema de custeio proposto pela NCP27	28
2.4.2.2	A informação do subsistema de contabilidade de gestão na Administração Pública, por setor, de acordo com a NCP 27.....	32
2.5	A informação contabilística e os indicadores para apoiar a gestão.....	38
2.5.1	Os indicadores, suas características e informação de base para a sua seleção.....	40
2.5.2	A informação contabilística e os indicadores no setor do ensino.....	43
2.6	Estudos de referência.....	50
3	Metodologia	53
4	Análise e Discussão dos Dados Obtidos	55
4.1	Caraterização da IESP onde se efetuou o Estudo de caso	55
5	Conclusões e limitações do estudo.....	72
6	Referências Bibliográficas.....	74

Índice de Quadros

Quadro 1: Estrutura - Setor Público.....	4
Quadro 2: Subsistemas contábilísticos e correspondentes NCP's.....	10
Quadro 3: A obrigatoriedade de implementação dos três subsistemas contábilísticos, no Regime Geral, Regime Simplificado e Micro Entidades	11
Quadro 4: Articulação das classes do plano de contas com os subsistemas contábilísticos	11
Quadro 5: Sistema de Custeio Tradicional Vs. Sistema ABC	30
Quadro 6: Modelo ABC para o setor da saúde - Atividades auxiliares	34
Quadro 7: Modelo ABC para o setor da saúde - Atividades principais.....	34
Quadro 8: Modelo ABC para o setor das autarquias - Atividades auxiliares	35
Quadro 9: Modelo ABC para o setor das autarquias - Atividades principais	35
Quadro 10: Modelo ABC para o setor da Educação - Atividade auxiliares	37
Quadro 11: Modelo ABC para o setor da Educação - Atividades principais.....	37
Quadro 12: Informação relativa à ficha de um indicador	43
Quadro 13: Indicador, custo por utilizador	44
Quadro 14: Indicador, rendimento por utilizador.....	44
Quadro 15: Indicador, Importância do tipo de despesa	44
Quadro 16: Indicador, Importância do tipo da receita.....	45
Quadro 17: Indicador, Custo médio por funcionário.....	45
Quadro 18: Divulgação das receitas	46
Quadro 19: Indicador: Custo médio por estudante da instituição	48
Quadro 20: Indicador: Custo médio por estudante de cada curso da instituição.....	48
Quadro 21: Indicador: Custo médio por projeto da instituição	48
Quadro 22: Indicador: Custo médio por curso da instituição.....	49
Quadro 23: Indicador: Grau de execução de um projeto da instituição.....	49
Quadro 24: Indicador: Receita média por estudante da instituição	49
Quadro 25: Escolas do IPS.....	55
Quadro 26: Oferta formativa das Escolas do IPS	56
Quadro 27: N.º de Estudantes do IPS em 2014, 2015 e 2016.....	56
Quadro 28: N.º de Estudantes por Escola do IPS em 2016.....	56

Quadro 29: Eixos, objetivos estratégicos e nº de indicadores para 2016.....	63
Quadro 30: Eixos, objetivos estratégicos e nº de indicadores para 2015.....	64
Quadro 31: Eixos, objetivos estratégicos e nº de indicadores para 2014.....	65
Quadro 32: Eixos dos Planos de Atividades dos Anos 2014, 2015 e 2016.	66
Quadro 33: Objetivos estratégicos do Eixo 1 nos Anos de 2014, 2015 e 2016	66
Quadro 34: Objetivos estratégicos do Eixo 2 nos Anos de 2014, 2015 e 2016	67
Quadro 35: Objetivos estratégicos do Eixo 3 nos Anos de 2014, 2015 e 2016	67
Quadro 36: Objetivos estratégicos do Eixo 4 nos Anos de 2014, 2015 e 2016	67
Quadro 37: Indicadores e objetivos estratégicos do eixo 1, ano 2016.....	68
Quadro 38: Indicadores e objetivos estratégicos do eixo 2 do ano 2016.....	68
Quadro 39: Indicadores e objetivos estratégicos do eixo 3 do ano 2016.....	69
Quadro 40: Indicadores e objetivos estratégicos do eixo 4 do ano 2016.....	69
Quadro 41: Indicadores Propostos por Eixos	70

Índice de Figuras

Figura 1: Organograma do IPS.....	60
-----------------------------------	----

Lista de Siglas e Abreviaturas

ABC	Activity Based Costing
AFIESP	Anuário Financeiro das Instituições de Ensino Superior Politécnico
CBA	Custeio Baseado nas Atividades
CCISP	Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
DL	Decreto-Lei
ESCE	Escola Superior de Ciências Empresariais
ESE	Escola Superior de Educação
ESNL	Entidades do Setor Não Lucrativo
ESS	Escola Superior de Saúde
EST-B	Escola Superior de Tecnologia do Barreiro
EST-S	Escola Superior de Tecnologia de Setúbal
GBA	Gestão Baseada nas Atividades
IASB	Internacional Accounting Standards Board
IESP	Instituição de Ensino Superior Público
IPS	Instituto Politécnico de Setúbal
NCP	Normas de Contabilidade Pública
NEP	Núcleo de Estudos e Planeamento
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
PCAH	Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais
PMC	Plano de Contas Multidimensional
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais

POCISSSS Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social

POCMS Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde

POCP Plano Oficial de Contabilidade Pública

SEE Setor empresarial do Estado

SNC Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SPA Setor Público Administrativo

SPE Setor Público Empresarial

SAS Serviço de Ação Social

Resumo

A crescente necessidade de rigor e transparência na administração do dinheiro público, veio reforçar a importância da informação contabilística na Administração Pública.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública, à data da sua publicação, em 1997, foi um marco conceptual de referência na reforma da contabilidade pública, no entanto, hoje, é claro o seu distanciamento quer do normativo nacional aplicado ao setor privado, quer ao normativo internacional do setor público, justificando-se assim, a entrada em vigor em 2018 do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

O SNC-AP, à semelhança do POCP, obriga a implementação de três subsistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão, tendo este subsistema, um nível de implementação muito baixo, de acordo com vários estudos efetuados. Será, portanto, a sua implementação, um dos desafios do novo normativo.

Todavia, um outro desafio da contabilidade nas Administrações Públicas é o de que a sua informação, tenha cumulativamente com o objetivo do cumprimento da legalidade o de ser um suporte de decisão e um auxiliar de gestão, quer por consulta direta, quer por permitir o cálculo de indicadores. Consideramos que, a informação contabilística e os indicadores calculados com essa informação, reforçam uma gestão eficiente, eficaz e económica.

Salienta-se a importância da informação obtida na contabilidade de gestão, que no SNC-AP está prevista na Norma de Contabilidade Pública nº 27 e que através da aplicação do sistema de custeio baseado nas atividades, vai permitir a efetiva gestão dos custos intermédios e finais, através da gestão das atividades.

No estudo de caso efetuado, constata-se que, nos documentos analisados, a informação contabilística não é utilizada para medir o nível de cumprimento dos objetivos estratégicos definidos para a instituição.

Palavras chave: Contabilidade pública, POCP, SNC-AP, NCP27 e Indicadores.

Abstract

The growing need for rigor and transparency in the administration of public money has reinforced the importance of accounting information in Public Administration.

The Public Accounting Official Plan, at the date of its publication in 1997, was a conceptual frame of reference in public accounting reform, however, today, it is clear its detachment, both from the national normative applied to the private sector and from the international normative for public sector, thus justifying, the entry into effect in 2018, of the Accounting Standards System for Public Administrations.

The SNC-AP, like POCP, requires the implementation of three accounting subsystems, budget accounting, financial accounting and management accounting, having this subsystem, a very low level of implementation, according to several studies. Therefore, its implementation, will be one of the challenges of the new regulations.

However, another challenge of accounting in Public Administrations is that their information, have both the objective of complying with legality and of being a support of decision and an assistant in management, either by direct consultation or by allowing the calculation of indicators. It is considered, that the accounting information and the indicators calculated with that information reinforce an efficient, effective and economic management.

It stands out the importance of the information provided by management accounting, which in the SNC-AP is foreseen in Public Accounting Standard No. 27 and that through the application of the activity-based costing system, will allow the effective management of intermediate and final costs, through the management of activities.

In the case study, one can see, in the documents analysed, that the accounting information is not used to measure the level of compliance with the strategic objectives defined for the institution.

Keywords: Public accounting, POCP, SNC-AP, NCP27 e Indicators

1 Introdução

O reforço da importância da informação contabilística na Administração Pública nas últimas décadas, é consequência da crescente necessidade de rigor e transparência nas contas públicas, quer a nível nacional, quer internacional. Essa importância refletiu-se em setembro de 1997 na publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública seguido de quatro planos setoriais (para as Autarquias Locais, Ensino, Saúde e Instituições de solidariedade e segurança social), atualmente revogados pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, normativo este que entra em vigor em 1 de janeiro de 2018.

Quer o Plano Oficial de Contabilidade Pública, quer o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, obrigam a implementação de três subsistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial/financeira e a contabilidade analítica/de gestão e o que a maioria dos estudos efetuados confirmam, é que, ainda que os dois primeiros já se encontrem implementados, o mesmo não acontece com o último subsistema.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública, relativamente ao subsistema de contabilidade analítica, deixou para os planos setoriais a definição das suas regras de implementação e o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas dedicou-lhe a Norma de Contabilidade Pública nº27. Quer esta norma, quer o Plano setorial para a Educação, apresentam como sistema de apuramento de custos, o Custeio Baseado nas Atividades.

Por outro lado, o cálculo de indicadores com base na informação contabilística, é nas Administrações Públicas, um instrumento facilitador da análise e avaliação do seu desempenho, bem como, para fornecer informação para apoiar a gestão.

Nesse sentido, após apresentar uma revisão de literatura sobre a informação contabilística na Administração Pública, a contabilidade analítica/de gestão na perspetiva do Plano Oficial de Contabilidade Pública e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, bem como dos indicadores calculados com base nessa informação, apresentaram-se alguns estudos de referência e efetuou-se um estudo de caso, numa Instituição do Ensino Superior Público, para verificar se nos documentos de

Os indicadores e a informação contábilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

prestação de contas divulgados no seu site, bem como o Relatório de atividades, evidenciavam a implementação dos três subsistemas contábilísticos do Plano Oficial de Contabilidade Pública e o uso de indicadores calculados com base na informação contábilística.

2 Revisão da literatura

2.1 A informação contabilística na Administração Pública, do POCP ao SNC-AP

Após a revisão da Constituição da República Portuguesa em 1989, a Reforma Administrativa e Financeira do Estado, teve por base a Lei nº8/90 (Lei de Bases da Contabilidade Pública) e o Decreto-Lei (DL) nº155/92 (Regime de Administração Financeira do Estado). Com estes diplomas, entre outras obrigatoriedades, os serviços com autonomia administrativa e financeira eram obrigados a ter um sistema de contabilidade digráfico enquadrado no Plano Oficial de Contabilidade (POC) do setor privado, tendo ainda de criar uma contabilidade analítica para apoiar a gestão. Contudo essa legislação não esclarecia as formas de registo e apresentação da informação contabilística. Tendo por referência as exigências da Lei de Bases da Contabilidade Pública e do Regime de Administração Financeira do Estado, passaram a existir diferentes adaptações pelas diversas entidades públicas, quer do POC quer de outros planos sectoriais¹. Na tentativa de resolver esse problema, foi, em 1997, publicado e aprovado pelo DL nº 232/97, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (Teixeira *et al*, 2010), de aplicação obrigatória no Setor Público Administrativo.

2.2 O Setor Público em Portugal, âmbito e estrutura

O setor público pode ser entendido como um “conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (estado, associações e instituições públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da desconcentração por eficiência” (Sousa Franco, 1995) citado por Caiado, Silveira e Fernandes (2007). Entenda-se, nesta perspetiva, que o conceito de descentralização está associado à transferência de poderes ou competências do Estado para pessoas coletivas de direito público diferente, ou seja, entre

¹ Almeida e Marques (2002) referem que a proliferação de vários planos de contas, sem a devida base comum, veio posteriormente evidenciar alguns inconvenientes, nomeadamente, impossibilitar a uniformidade no tratamento da informação contabilística pública e a dificuldade de elaboração de contas consolidadas do Estado.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

distintas entidades públicas, tendo cada uma, a sua personalidade jurídica (Pereira, Arcanjo, Arcanjo, e Santos, pág.370).

O setor público, em Portugal, compreende o setor público administrativo (SPA) e o setor empresarial do estado (SEE) também denominado por setor público empresarial (SPE). Por um lado, o SPA é constituído pelo conjunto de entidades e serviços da Administração Central, Local e Regional e ainda pela Segurança Social e pelos Fundos Autónomos e, por outro, o SEE ou SPE integra as empresas públicas, as empresas municipais e as sociedades de capitais, exclusiva ou maioritariamente, públicos. Enquanto o segundo possui uma lógica de mercado e assenta nas regras de contabilidade das entidades privadas, o primeiro assenta numa classificação jurídico-institucional dos entes públicos, cujas contas são apresentadas numa ótica da contabilidade pública (Pereira, 2016).

Quadro 1: Estrutura - Setor Público

Setor Público	Setor Empresarial	
	Setor Público Administrativo	Administração Local
		Administração Central
		Segurança Social

Fonte: Elaboração própria.

2.3 O Setor Público Administrativo e a informação contabilística no POCP e no SNC-AP

A informação contabilística, por si só, tem como objetivo fornecer informação de natureza económica e financeira a utilizadores internos e externos à entidade, de modo a que altere crenças e perceções depois de ser disponibilizada de maneira estruturada dentro de um esquema de planeamento contabilístico (Silva e Silva, 2001). A informação contabilística no setor público, por sua vez, tem o objetivo de “proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisão, de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados”. (*Internacional Public Sector Accounting Standards* 1, 2001, paragrafo 13) citado por Teixeira (2009).

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Assim sendo, a contabilidade no setor público pode ser vista como o ramo da ciência contabilística, que aplica na administração pública as técnicas de registo dos factos ocorridos, apurando resultados bem como a elaboração dos relatórios para prestação de contas (Santos, 2012).

A aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que como já referido, surgiu na sequência de um conjunto de importantes alterações legislativas no domínio da Administração Financeira do Estado, foi por um lado, um marco fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas e por outro, um instrumento indispensável para dotar o estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma administração pública moderna. O POCP obriga à implementação, em partidas dobradas dos subsistemas de contabilidade, orçamental, patrimonial, e analítica, nos organismos com autonomia administrativa e financeira da administração central e municipal. Com a sua publicação, segundo Caiado e Pinto (2002), a contabilidade pública cresceu e ao mesmo tempo centrou os seus objetivos na conformidade legal e no controlo de execução orçamental dos recursos. Todavia a implementação do POCP não foi isenta de obstáculos. Os mesmos autores apontam algumas dificuldades relacionadas com a sua implementação:

- “Fraco desenvolvimento informático e desatualização e falta de segurança dos sistemas de informação;
- Falta de preparação contabilística de muitos organismos públicos em que existe um desconhecimento generalizado da técnica e dos princípios da contabilidade digráfica;
- Inexistência de um modelo de sistema de gestão contabilístico, o que prejudica a avaliação da eficácia, eficiência e de economia das transações;
- Baixo nível de controlo interno, inexistindo um setor de Auditoria Interna;
- Possibilidade de atrasos na publicação de normas de aplicação e implementação de novo plano;
- Dificuldade em fazer inventariação e avaliação do património de estado” (Caiado e Pinto, 2002, pág.187).

Citando o ponto 1 do DL nº 232/97, o Plano Oficial de Contabilidade Pública foi um passo fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas, e teve

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

com objetivo “criar condições para a integração nos diversos aspetos relacionados com contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas”. De acordo como o ponto 7 do mesmo DL, o POCP permite, nomeadamente:

- “Tomar decisões estratégicas no domínio orçamental, propriamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;
- Disponibilizar informação para apoiar a atividade de controlo da atividade financeira da Administração Pública pelas entidades com competência legal nesse domínio e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como das relações financeiras do Estado;
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são particularmente importantes para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado com a União Europeia.”

Porém o POCP ao ser publicado deixou em aberto a possibilidade de virem a ser aprovados planos sectoriais. Caiado (2006:2) citado por Teixeira, (2009), refere que o POCP como “plano de contas geral considera o conjunto de operações comuns a todos os sectores, mas não pode ter em conta as particularidades inerentes às operações realizadas pelo conjunto de entidades que formam determinado setor de atividade. Estas fazem parte dos planos setoriais que explicitam para os respetivos destinatários determinadas informações úteis para a tomada de decisões por parte dos gestores”. O autor salienta também a necessidade de não haver divergências entre esse normativo e os respetivos planos sectoriais.

O POCP, assente em princípios contabilísticos², (Entidade Contabilística, Continuidade, Consistência, Especialização ou do Acréscimo, Custo Histórico, Prudência,

² A sua aplicação permite assegurar que acontecimentos com expressão económico-financeira similares sejam revelados do mesmo modo e permitam a obtenção da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental dos organismos.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Materialidade e não compensação) apresentou um plano de contas na classe 0 para os registos contabilísticos da contabilidade orçamental e nas classes 1 a 8 para os registos contabilísticos da contabilidade patrimonial.

Todavia, ainda que o POCP se apresentasse como um marco conceptual onde se enquadravam os planos setoriais e logo, este conjunto representava um marco importante da reforma da contabilidade pública em Portugal (Carvalho *et al.*, 2005) a verdade é que a distância que o separava do normativo aplicado a nível nacional e das normas internacionais de contabilidade pública, fizeram com que surgisse a necessidade da publicação de um novo normativo, o SNC-AP.

No entanto, a aplicação incompleta do POCP, a revogação do POC (que era o normativo de base do POCP), a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) no setor privado e empresas públicas, associado ainda ao afastamento do POCP das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, fez com que a informação contabilística no SPA, ficasse gradualmente desatualizado, fragmentado e inconsistente com a restante normalização contabilística, nacional e internacional.

Após terem sido analisadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que respondesse às exigências atuais relacionadas ao adequado planeamento, relato e controlo financeiro, o governo encarregou a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), através do DL nº134/2012, de 29 de junho, da preparação de um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, a fim de se tornar consistente com SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS).

Na sequência, surge em 2015 o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que foi aprovado pelo DL nº 192/2015 de 11 de setembro. Este normativo tinha a sua aplicação prevista para 1 de janeiro de 2017, todavia, a sua entrada em vigor foi adiada para 1 de janeiro de 2018 pela publicação do DL n.º 85/2016, de 21 de dezembro, que prorrogou a adoção do SNC-AP por um ano. O SNC-AP vem assim substituir, tanto o Plano Oficial de Contabilidade Pública, como os seus planos setoriais.

É previsto que a sua entrada em vigor, além de resolver os problemas de fragmentação e as inconsistências que atualmente existem com a aplicação do POCP ou dos seus planos setoriais, ao implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

financeiro das administrações públicas, uniformize os procedimentos e aumente a fiabilidade da consolidação de contas, aproximando a sua informação à do SNC (setor empresarial) e ao SNC-ESNL (entidades do setor não lucrativo).

O SNC-AP, que entra em vigor em 1 de janeiro de 2018, à semelhança do POCP, obriga a implementação de três subsistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão, assentando nomeadamente:

- “Numa estrutura concetual da informação financeira pública;
- Em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS;
- Em modelos de demonstrações financeiras;
- Numa norma relativa à contabilidade orçamental;
- Num plano de contas multidimensional; e
- Uma norma de contabilidade de gestão” (§ 18, DL 192/2015).

Enquanto a contabilidade orçamental visa obter um registo detalhado do processo orçamental, a contabilidade financeira faz o registo das transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade e, a contabilidade de gestão avalia o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos (art.º 3º, n.º 2,3 e 4 do DL 192/2015).

Meireis (2016) refere que o SNC – AP integra a estrutura conceptual da informação financeira pública que não existia no POCP e nos seus planos setoriais, bem como as normas de contabilidade pública e o plano de contas multidimensional.

O SNC-AP tem ainda como objetivo, constituir-se, como uma grande ferramenta de gestão, com perspetivas de alterar o modo de gerir das entidades da administração pública. Assim, à luz do art.º 6º n.º 1 do DL 192/2015 de 11 de setembro, o normativo apresenta as seguintes finalidades:

- “Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental, permitindo ainda uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações dos fluxos de caixa de determinada entidade;

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos e a informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos, proporcionando a informação útil para efeitos de tomada de decisão.”

O SNC-AP prevê ainda que, sempre que existam lacunas relativamente a não contemplar o tratamento contabilístico de determinada transação, atividade ou circunstância, se apliquem pela ordem que se apresenta:

- As Normas Internacionais de Contabilidade Pública que estiverem em vigor;
- O SNC;
- As Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na União Europeia;
- As Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) (DL 192/2015 art.º 13º ponto 1).

Importa referir, ainda, que compete à CNC interpretar e dar respostas a quaisquer questões relacionadas com o SNC-AP que lhe venham a ser colocadas pelas entidades públicas.

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas é aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas, isto é, aquelas que independentemente da sua forma tenham sido incluídas nos subsetores da administração central, regional, local e segurança social das administrações públicas. Porém, não se aplica às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental. (art.º 3º, DL 192/2015).

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

O SNC – AP, apresenta um conjunto de 27 normas de contabilidade pública (NCP'S) que consistem num conjunto de regras que estabelecem procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional, que se encontram repartidas da seguinte forma, pelos três subsistemas contabilísticos obrigatórios:

Quadro 2: Subsistemas contabilísticos e correspondentes NCP's

Subsistemas Contabilísticos	NCP
Contabilidade Financeira	1 a 25
Contabilidade Orçamental	26
Contabilidade de Gestão	27

Fonte: Elaboração Própria.

Salienta-se, no entanto, que, de acordo com o previsto no artigo 5.º do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o SNC-AP, “as entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública, nos termos a definir em diploma próprio”, regime esse que foi estabelecido pela Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto. Assim, de acordo com esta Portaria, o regime simplificado é aplicável às entidades de menor dimensão e risco orçamental. Deste modo e em termos introdutórios a Portaria refere que “no sentido de desonerar as mencionadas entidades do esforço de aplicação do conjunto completo das normas de contabilidade financeira que integram o SNC-AP, o regime simplificado ora aprovado contempla dois grupos de entidades públicas - as pequenas entidades e as microentidades - definidos em função da relevância da sua execução orçamental, os quais ficam sujeitos a obrigações reduzidas face ao regime geral do SNC-AP, quanto à contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como em relação ao seu relato”.

No quadro que se apresenta de seguida, face aos três regimes previstos, (Regime geral, Regime simplificado e micro entidades) evidencia-se a obrigatoriedade, ou não, da aplicação dos três subsistemas previstos no SNC-AP, bem como as respetivas Normas de Contabilidade Pública.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Quadro 3: A obrigatoriedade de implementação dos três subsistemas contabilísticos, no Regime Geral, Regime Simplificado e Micro Entidades

Subsistemas Contabilísticos	Regime Geral ³	Regime Simplificado ⁴	Micro Entidades ⁵
Contabilidade Orçamental	NCP 26	NCP26	NCP 26
Contabilidade Financeira	Estrutura conceptual NCP 1 a NCP25 PCM	PCM	-
Contabilidade de Gestão	NCP 27	NCP 27	-

Fonte: Elaboração Própria.

O plano de contas multidimensional (PCM) é um elemento primordial da contabilidade pública e do novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, visto que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente (Ribeiro, 2016). O manual de implementação do SNC-AP, acrescenta ainda que o PCM é “um elemento facilitador para o cumprimento da NCP - 27, na implementação de um sistema de custeio, porque parte de uma reclassificação dos gastos por natureza (contabilidade financeira, classe 6) para gastos por objeto de custeio (contabilidade de custos), permitindo o uso da diagrafia e o apuramento dos custos por departamentos” (Manual de implementação – SNC-AP, NCP 27, ponto 2.4, pág. 262).

Relembra-se que, à semelhança do POCP e dos seus planos setoriais, o SNC-AP apresenta as classes de um plano de contas que se articulam com os subsistemas contabilísticos da seguinte forma:

Quadro 4: Articulação das classes do plano de contas com os subsistemas contabilísticos

³ Regime geral – Aplicado a Entidades com montante global de despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas superior a 5.000.000 €

⁴ Regime simplificado – Aplicado a Entidades com montante global de despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas superior a 1.000.000 € e inferior ou igual a 5.000.000 € (pequenas entidades) artigo nº3 Portaria nº 218/2016 de 9 de agosto.

⁵ Micro entidades - Entidades com montante global de despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas inferior ou igual a 1.000.000 €artigo 4º Portaria nº 218/2016 de 9 de agosto.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Subsistemas Contabilísticos	Classes
Contabilidade Orçamental	Classe 0
Contabilidade Patrimonial/Financeira	Classes 1 a 8
Contabilidade Analítica/Gestão	Classe 9 (livre para a contabilidade analítica ou de gestão)

Fonte: Elaboração própria.

Quanto às Normas de Contabilidade Pública, apresenta-se de seguida, de forma muito sucinta, o tema e o objetivo de cada uma delas:

NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

O objetivo desta norma consiste, essencialmente, em estabelecer a “estrutura e conteúdo do Balanço, da Demonstração dos Resultados por Natureza, da Demonstração dos Fluxos de Caixa, da Demonstração das Alterações no Património Líquido e do Anexo” (DL 192/2015:7603). Aplica-se a todas as demonstrações financeiras de finalidade geral, preparadas e apresentadas segundo a contabilidade na base do acréscimo, de acordo com a Estrutura Concetual e as NCP.

NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

Esta norma, tal como se designa, “estabelece os critérios para a seleção e alteração de políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e a divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correção de erros. Destina-se, sobretudo, a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, a comparabilidade dessas demonstrações financeiras ao longo do tempo e com demonstrações financeiras de outras entidades” (DL 192/2015:7631).

O ponto 2 desta norma refere que a mesma deve ser aplicada na seleção e aplicação de políticas contabilísticas e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correção de erros de períodos anteriores.

NCP 3 - Ativos Intangíveis

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam tratados especificamente numa outra norma. Exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se, forem satisfeitos determinados critérios. Especifica também como mensurar a quantia escriturada de ativos intangíveis, e exige divulgações especificadas acerca de ativos intangíveis.

Tal como é evidente, a norma é aplicável na contabilização de ativos intangíveis exceto quando se tratem de questões mencionadas no ponto 2 da NCP 3 como é o caso dos ativos intangíveis que estejam dentro do âmbito de uma outra norma, ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais, Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais e outros (DL 192/2015).

NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços

O objetivo desta Norma é prescrever a contabilização de acordos de concessão de serviços na ótica do concedente, uma entidade integrada nas administrações públicas. Importa referir que os acordos de concessão de serviços no âmbito desta norma envolvem o concessionário que proporciona serviços públicos relacionados com um ativo de concessão de serviços em nome do concedente, conforme refere o ponto 2, NCP 4, (DL 192/2015).

NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis

A NCP 5 trata de “prescrever o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis para que os utilizadores das demonstrações financeiras possam perceber a informação sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que neles ocorreram” (DL 192/2015:7645). O tratamento contabilístico a que se refere a norma diz respeito ao reconhecimento de ativos e os respetivos gastos de depreciação, bem como a determinação das suas quantias registadas.

NCP 6 - Locações

A norma prescreve o tratamento contabilístico relativo a locações financeiras e locações operacionais, tanto na perspetiva dos locatários como dos locadores (DL 192/2015).

NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos

Esta norma “prescreve o tratamento contabilístico dos custos de empréstimos obtidos, exigindo geralmente que tais custos sejam considerados como gastos do período. Porém, a norma permite, como tratamento alternativo, a capitalização de custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica” (DL 192/2015:7657).

NCP 8 - Propriedades de Investimento

Esta norma prescreve o tratamento contabilístico de propriedades de investimento, os requisitos de divulgação e aplica-se na “contabilização de propriedades de investimento incluindo quanto à mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário dos interesses em propriedades de investimento detidos segundo uma locação financeira, e à mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades de investimento disponibilizadas a um locatário numa locação operacional” (DL 192/2015: 7659).

NCP 9 - Imparidade de Ativos

Esta Norma prescreve os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo está em imparidade e assegurar que as perdas por imparidade são reconhecidas. É aplicável aquando da contabilização da imparidade de ativos, exceto quando se tratem de inventários, ativos provenientes de contratos de construção e outros aspetos mencionados na respetiva norma (DL 192/2015).

NCP 10 – Inventários

A NCP 10 “prescreve o tratamento contabilístico para os inventários relacionado sobretudo com a quantia do custo a reconhecer como ativo e a sua manutenção como tal até que os rendimentos relacionados sejam reconhecidos. Proporciona também uma orientação prática para a determinação do custo e o seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido, bem como uma orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários” (DL 192/2015:7677).

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

NCP 11 - Agricultura

Tal como a própria designação, esta norma prescreve o tratamento contabilístico relativo à atividade agrícola e aplica-se a ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto da colheita (DL 192/2015).

NCP 12 - Contratos de Construção

A NCP 12 é aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das entidades construtoras e, além de prescrever o tratamento contabilístico dos custos, gastos e rendimentos associados a contratos de construção, “identifica os acordos que devem ser classificados como contratos de construção; dá orientação sobre os tipos de contratos de construção que possam surgir no setor público; e especifica a base para reconhecimento e divulgação dos gastos do contrato e, se relevante, dos rendimentos do mesmo” (DL 192/2015:7684).

NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação

A respetiva norma prescreve o tratamento contabilístico do rendimento proveniente de transações e acontecimentos que tenham uma contraprestação e é aplicável aquando da contabilização do rendimento proveniente das transações e acontecimentos com contraprestação respeitantes a prestação de serviços; venda de bens e uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos ou distribuições similares (DL 192/2015).

NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação

A NCP 14 além de prescrever os requisitos para o relato financeiro de transações sem contraprestação, aborda as matérias relacionadas com o reconhecimento e mensuração do rendimento das transações sem contraprestação, incluindo a identificação de contribuições dos proprietários (DL 192/2015).

NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Objetivo desta norma consiste em definir “provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas” (DL 192/2015:7701). Aplica-se na contabilização de

Os indicadores e a informação contábilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto quando se tratem de questões mencionadas no ponto 2 da NCP 15.

NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Esta norma estabelece como se devem incluir transações em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade, e como se devem transpor estas para a moeda de apresentação atendendo que cada vez mais existem entidades que possuem atividade com o estrangeiro. Retrata inclusivamente as taxas de câmbio a usar, como relatar os efeitos de alterações em taxas de câmbio nas demonstrações financeiras. A norma em questão é aplicável, essencialmente, na:

- “Contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras, exceto transações e saldos de derivados que estejam no âmbito da NCP 18 — Instrumentos Financeiros;
- Transposição do desempenho financeiro e da posição financeira de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade através da consolidação integral ou do método da equivalência patrimonial; e
- Transposição do desempenho financeiro e da posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação” (DL 192/2015:7708).

NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato

Esta NCP aplica-se na contabilização de acontecimentos após a data de relato e prescreve quando é que uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras relativamente a acontecimentos após a data de relato e os princípios sobre as divulgações que uma entidade deve fazer acerca da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data de relato (DL 192/2015:7712).

NCP 18 - Instrumentos Financeiros

Tal como a própria norma se designa, o objetivo desta NCP consiste em estabelecer princípios para o tratamento contábilístico de instrumentos financeiros e aplica-se à “classificação, apresentação, reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros, bem como à gestão do risco no contexto dos instrumentos financeiros” (DL

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

192/2015:7714). A respetiva norma aplica -se a todos os tipos de instrumentos financeiros, exceto os aspetos referidos no ponto 2 da norma.

NCP 19 - Benefícios dos Empregados

A presente norma é aplicável por um empregador na contabilização de todos os benefícios dos empregados e prescreve a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados. Mais exige que uma entidade reconheça um passivo quando um empregado prestou serviços em troca de benefícios dos empregados a pagar no futuro e um gasto quando a entidade consumir os benefícios económicos ou o potencial de serviço decorrente dos serviços prestados em troca de benefícios dos empregados, tal como referem os pontos 1 e 2 da NCP 19, (DL 192/2015).

NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas

De acordo com o (DL 192/2015:7732), o objetivo desta NCP consiste em exigir a “divulgação da existência de relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo, bem como, em algumas circunstâncias, a divulgação de informação acerca de transações entre a entidade e as suas partes relacionadas.”

NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas

A NCP 21 tem como objetivo determinar os “requisitos de contabilização e divulgação aplicáveis aos investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas” e incide principalmente na “contabilização de investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos, quando uma entidade optar por apresentar demonstrações financeiras separadas ou tal lhe for exigido legalmente” (DL 192/2015:7735).

NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas

A respetiva NCP prescreve princípios para a “apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou várias entidades. Para os efeitos da norma, uma entidade controla a outra quando possui cumulativamente poder sobre a outra entidade; exposição, ou direitos, aos benefícios decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade; e a capacidade de exercer o seu poder sobre a outra entidade de modo a afetar a natureza e a quantia dos benefícios decorrentes do envolvimento com essa entidade” (DL 192/2015:7736).

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

A NCP 23 “prescreve o tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos e definir os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial no tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos” (DL 192/2015:7741).

NCP 24 - Acordos Conjuntos

Esta norma determina os princípios de relato financeiro das entidades com interesses em acordos controlados conjuntamente e define, consequentemente, controlo conjunto; exige que uma entidade que seja parte num acordo conjunto determine o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida avaliando os respetivos direitos e obrigações e contabilize esses direitos e obrigações de acordo com esse tipo de acordo conjunto NCP24 (DL 192/2015).

NCP 25 - Relato por Segmentos

Esta norma trata do relato por segmentos e tem como objetivo estabelecer princípios para relatar informação financeira neste âmbito. Aplica-se a conjuntos completos de demonstrações financeiras que cumpram as NCP e que compreendem um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de fluxos de caixa, uma demonstração que mostre alterações no património líquido e um anexo, conforme refere a NCP1 (DL-192/2015).

NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental

Como vimos anteriormente, esta norma está unicamente vinculada com a contabilidade orçamental. Sendo assim, “regula a contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais (individuais, separadas e consolidadas), componentes principais do relato orçamental de uma entidade pública ou de um âmbito de consolidação, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades” (DL 192/2015:7752).

NCP 27 – Contabilidade de Gestão

“O objetivo desta Norma é estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação” ponto 1 do N° 1 da NCP27 (DL 192/2015: 7776).

Face ao objetivo deste estudo, iremos dar uma maior ênfase ao subsistema de contabilidade analítica/de gestão, evidenciando o modelo de apuramento de custos proposto, bem como a informação a obter e divulgar, primeiro nos planos setoriais do POCP e depois, na NCP27 do SNC-AP.

2.4 A contabilidade analítica ou de gestão no POCP e no SNC-AP

De uma forma geral, a contabilidade analítica tem como objetivo a obtenção de informação sobre a formação dos custos relativos às atividades e aos serviços prestados ao exterior e ainda a obtenção de informação para a análise e controlo de gestão. Para Carvalho *et al.* (1999:49) e numa perspetiva de setor público, a “Contabilidade Analítica é o sistema que regista e analisa, em detalhe, componentes do património da instituição para finalidades de gestão”. E de acordo com Silva e Silva (2001) a contabilidade de gestão visa suprir os gestores de um elenco maior de informações exclusivamente para a tomada de decisões e diferencia-se dos outros subsistemas contabilísticos por não se prender aos princípios fundamentais da contabilidade.

2.4.1 Os planos setoriais do POCP

Com a adoção do POCP foram definidos os critérios, princípios contabilísticos e os critérios de valorimetria a empregar, de modo a obter-se “uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental” (POCP, ponto 3 e 4). Este plano que obrigava a que as entidades contabilísticas por ele abrangidas, implementassem a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica, apresentava, de forma detalhada, o modo de implementar os dois primeiros

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

subsistemas e remetia para planos setoriais, o modelo de implementação do último, justificando essa decisão, nas características da contabilidade analítica e também nas especificidades das próprias organizações onde ia ser implementado. E foi nessa sequência que surgiram quatro planos setoriais.

Em 2012, Teixeira *et al*, afirmavam que, a obrigatoriedade da implementação da contabilidade analítica no setor público administrativo, face ao quadro legal previsto pelo POCP, necessitava de planos sectoriais, ainda que, o mesmo não apresentasse qualquer referência para a sua aplicação ou plano de contas ou forma de implementação.

Todavia, a contabilidade analítica, assume um papel fundamental na concretização dos objetivos da reforma da Contabilidade Pública⁶. Justificando esta afirmação, Caiado (2006:2) citado por Teixeira (2009) refere que “em termos de contabilidade interna ou analítica, é possível que a mesma tenha um lugar próprio no plano setorial e não no plano geral. Isto porque as necessidades de informação próprias do sector assim o podem suscitar e exigir. Pode não existir contabilidade analítica ou de custos no plano geral e existir tal modelo no plano setorial. Tal opção não põe em causa a normalização, desde que a situação assim o exija”.

Como já referido, e consequência da especificidade e diferentes necessidades de informação contabilística, dos diferentes setores de atividade do setor público administrativo, foram aprovados planos para a saúde, autarquias locais, educação e instituições de solidariedade social e segurança social, apresentado cada um deles, o modelo específico de implementação da contabilidade analítica.

O primeiro plano setorial do POCP foi o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais – POCAL, que foi aprovado pelo DL n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, e tem como objetivo a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais. O POCAL é aplicado nas autarquias locais, áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito

⁶ Relembre-se que de acordo com o DL n.º 155/92, de 28 de julho, o novo regime da administração financeira do estado refere que os serviços ou organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

público e às entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais, de acordo com o artigo nº 2 do DL n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.

No POCAL a contabilidade analítica é designada por contabilidade de custos. Costa e Carvalho (2006) referem que a apresentação de algumas regras pelo POCAL para a elaboração da contabilidade de custos facilita a uniformização do apuramento dos custos dos bens e serviços, de modo a não existirem grandes diferenças entre as tabelas de tarifas e preços entre autarquias.

Este plano setorial apresenta um conjunto de documentos obrigatórios para a elaboração da contabilidade analítica, bem como de algumas regras sobre a sua execução. Todavia, relativamente à organização desse subsistema contabilístico, nomeadamente a utilização da Classe 9, o POCAL nada refere, não sendo apresentado uma estrutura de plano, embora a tenha deixado em aberto essa classe. De acordo com Teixeira (2008), diversos estudos sobre a contabilidade analítica no POCAL apresentam propostas de plano de contas assentes na classe 9 (Bernardes, 2003; Nicolau *et al.*, 2004; Almeida, 2005; Carvalho *et al.*, 2006). O POCAL também não refere se os registos contabilísticos devem ser pelo sistema digráfico. Carvalho *et al.*, (2006) referem que, tendo em consideração que o subsistema orçamental e o subsistema patrimonial registam as suas operações pelo sistema digráfico, então, a contabilidade de custos também devia usar o mesmo sistema.

No ano de 2000 surge Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria 794/2000, de 20 de setembro. Aplicável obrigatoriamente a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como as organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a educação (art.º 2º).

De seguida e de acordo com estudo de Teixeira (2008) apresentam-se as características principais da contabilidade analítica prevista no POC-Educação:

- A utilização de um plano de contas assente na classe 9;
- A utilização do sistema de custeio total;
- A imputação dos custos indiretos através de uma base múltipla, embora apresente como regra geral de repartição dos custos indiretos, o coeficiente de

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

imputação que resulta do rácio obtido através do coeficiente entre o número de horas de cada atividade e o total de horas de trabalho;

- O exercício económico na contabilidade analítica, não é coincidente com o previsto para a contabilidade patrimonial e orçamental, sendo identificado com o ano letivo;
- A utilização dos custos reais e dos custos padrão, para analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos;
- A obrigatoriedade da elaboração da Demonstração de custos por funções;
- Estabelecer o modelo e informação para a elaboração dos mapas de Demonstração dos resultados por atividade ou centro de custo; e
- Proporcionar ao gestor da organização, informação que lhe permita calcular indicadores de eficiência, eficácia e economia a incluir no Relatório de gestão.

O Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, de acordo com o artigo nº 2 é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. POCMS é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a saúde, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.

De acordo com Teixeira (2008) o POCMS que obriga a aplicação da contabilidade analítica nas instituições do Serviço Nacional de Saúde refere que este subsistema contabilístico constitui um potente instrumento de gestão e um importante fator de análise dos elementos da saúde e deverá ter-se em conta o já existente Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), o qual criou as normas necessárias para elaboração de mapas complementares de gestão interna. Genericamente o PCAH utilizando o método das secções homogéneas e as secções nele propostas são agrupadas em: secções principais, secções auxiliares de apoio clínico, secções auxiliares de apoio geral; secções administrativas e secções não imputáveis. Os mapas definidos para a contabilidade analítica são, o mapa da realização das secções homogéneas – custos e o mapa de

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

realização das secções homogéneas – proveitos. No POCMS a demonstração dos resultados por funções não tem carácter obrigatório.

O outro plano setorial do POCP é o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSSS) que foi aprovado pelo DL n.º 12/2002, de 25 de janeiro. Este plano aplica-se de forma obrigatória a todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social, e às instituições do sistema de solidariedade e de segurança social das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. O POCISSSS ao permitir o tratamento normalizado de toda a informação financeira para efeitos de integração na contabilidade nacional, constitui também um instrumento primordial de controlo orçamental e uma fonte fiável de informação económico-financeira para a gestão (§5 e 6:536).

Este plano prevê a criação dos centros de custos que se considerem mais relevantes e a serem desenvolvidos na classe 9, salientando que a partir do apuramento do custo de cada centro de custos, poderá através do método das secções homogéneas, efetuar-se o apuramento do custo dos serviços das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social. A este propósito, no ponto 2.8, relativamente à contabilidade analítica, o POCISSSS refere que no contexto das competências atribuídas ao sistema de solidariedade e segurança social e ainda às exigências do controlo de gestão, se devem criar centros de custos, regras e mapas adequados que a cada momento a dinâmica da gestão do sistema determine. Por outro lado, no ponto destinado às notas sobre a contabilidade analítica, o POCISSSS confirma a importância atribuída a este sistema contabilístico, referenciando-o como um potente instrumento de gestão e um importante fator de análise das receitas e despesas do sistema de solidariedade e de segurança social (Teixeira, 2008). No entanto, nada refere sobre as secções principais e auxiliares a serem criadas, bem como não apresenta a estrutura de mapas a elaborar, ou a forma de divulgar a informação obtida.

Podemos assim verificar que a contabilidade analítica no setor público apresenta características obrigatórias e diferentes de setor para setor, apresentando ainda outro aspeto diferenciador, bastante importante face à sua utilização no setor privado. Historicamente neste setor, a contabilidade analítica é um sistema contabilístico vocacionado e ajustado ao utilizador interno, sendo a informação obtida, específica da entidade não estando associada à obrigatoriedade de divulgação externa ou à comparabilidade entre organizações.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Todavia, na administração pública, constatamos que para além de privilegiar também o utilizador externo, harmoniza, por setor, a forma como é obtida e divulgada a sua informação, nos documentos de prestação de contas (Teixeira, 2009).

Efetuando-se uma breve comparação entre as regras de implementação da contabilidade de custos/analítica prevista nos quatro planos setoriais verificamos que: (Teixeira *et al*, 2012):

- Todos os planos setoriais mencionam o termo contabilidade analítica à exceção do POCAL que refere contabilidade de custos;
- Todos os planos reservam a classe 9 para a contabilidade analítica à exceção do POCAL;
- O POCAL, o POC-Educação, PCAH apresentam mapas para a elaboração da contabilidade analítica, ao contrário do POCP e POCISSSS;
- Para apuramento de custos, o PCAH e o POCISSSS preveem centro de custos, o POC-Educação estabelece o apuramento por atividades;
- Relativamente à reclassificação dos custos, o POCAL, PCAH e o POC-Educação classificam os custos em diretos e indiretos e face a estes custos, o POC-Educação e o POCAL, mencionam a utilização de uma base única para a sua repartição embora o POC-Educação admita também a utilização de bases múltiplas;
- O sistema de custeio a utilizar pela análise dos planos deve ser o total.

Relativamente à aplicação integral dos planos setoriais, de acordo com vários estudos efetuados, o que genericamente se pode comprovar é que a implementação da contabilidade analítica ou não foi efetuada, ou foi iniciada, mas não concluída (Teixeira (2009); Teixeira, *et al.*, (2010); Teixeira *et al.*, (2012), Faria (2012), Ndeunyema (2014), Mendes (2015) e Teixeira e Ndeunyema (2016)).

Tal como já referido a aprovação pelo DL nº 192/2015 de 11 de setembro, do SNC-AP vem revogar quer, o Plano Oficial de Contabilidade Pública, quer todos os seus planos setoriais, mas continua a obrigar à implementação da contabilidade de gestão, através de uma Norma de Contabilidade Pública. De seguida, apresenta-se as principais soluções propostas pela NCP27 – Contabilidade de gestão, do SNC-AP.

2.4.2 A Norma de Contabilidade Pública nº 27

“A contabilidade de gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões” (DL-192/2015 ponto 2, pág. 7776) sobretudo, no processo de elaboração de orçamentos, no controlo; nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos; na definição de preços, tarifas, taxas e avaliação de desempenho; no apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços; na mensuração de desempenho (economia, eficiência, eficácia, e qualidade) de programas; e, por fim, na fundamentação económica de decisões de gestão (NCP 27, ponto 2).

Atendendo que o objetivo da NCP 27 passa por estabelecer as bases para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão na administração pública, a Norma define os requisitos mínimos obrigatórios para a sua apresentação, conteúdo e divulgação, orientando a forma como deve ser estruturada e desenvolvida.

De acordo com o ponto 1, nº 3, da NCP 27, esta norma pretende atingir os seguintes objetivos:

- Compreender como a contabilidade de gestão pode ser empregue para apoiar os processos internos da gestão pública e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas;
- Facilitar a implementação da contabilidade de gestão em todas as entidades públicas, explicando claramente os vários conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação;
- Estabelecer linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão e da informação a divulgar, possibilitando uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

As características da informação produzida pela contabilidade de gestão na presente norma baseiam-se nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos da informação financeira definidos na estrutura conceptual. À luz do ponto 4 n.º 9, a entidade ao aplicar esta norma deve ter em conta as seguintes características:

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- **Fiabilidade:** tem como objetivo garantir que a informação produzida é isenta de erros de modo a ser a fiável para a tomada de decisão. Faltando confiança e certeza nos dados e na produção da informação, coloca-se em causa o sistema de contabilidade de gestão;
- **Oportunidade:** é uma característica muito importante neste subsistema contabilístico, pois a partir dela resulta a informação necessária para gestão e controlo de custos. Esta informação tem de ser produzida, em tempo oportuno, de modo a estar disponível atempadamente para todos interessados;
- **Comparabilidade:** a informação obtida pela contabilidade de gestão deve registar as operações de forma consistente e uniforme, de modo a permitir comparações entre diferentes entidades com características similares ou pertencentes ao mesmo setor;
- **Custo/benefício:** ao preparar esta informação contabilística deve-se atender ao equilíbrio entre os custos de obter a informação e os benefícios que a mesma informação traz. Os gastos de preparação da informação devem ser calculados e controlados, da mesma forma que os restantes gastos suportados pela entidade.

O ponto 2 do nº 6 do normativo em estudo indica que a contabilidade de gestão “envolve o desenho dos sistemas de informação necessários para a preparação de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes”. E para a criação de um sistema para a contabilidade de gestão é relevante definir os vários elementos que irão constituir as suas componentes designadamente:

- Objetos de custeio;
- Unidades orgânicas e ou atividades;
- Critérios de classificação dos gastos, fixos ou variáveis e diretos ou indiretos;
- Planos de contas;
- Mapas de divulgação da informação sobre os custos a incluir no relato financeiro;
- Indutores de gastos, no caso de utilizar um sistema de custeio baseado nas atividades;

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- Critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos. (Manual de implementação SNC-AP, NCP 27, Ponto 2.2, pág.262).

“Os critérios de afetação visam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo” (ponto 5, nº 10). O sistema de contabilidade de gestão deve-se preocupar em definir as bases de imputação mais adequadas para relacionar os gastos indiretos⁷ com os objetos de custos, a fim de aumentar a fiabilidade da informação. Deste modo, a relação de causa-efeito entre o custo e o objeto de custo determina se o mesmo é direto ou indireto a um determinado objeto.

A preocupação associada com a definição das bases de imputação mais adequadas conduz à utilização de critérios de afetação baseados numa base de imputação única ou múltipla. A norma refere, no ponto 5, nº 14 que, para o relato financeiro de finalidade geral das entidades públicas devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, nomeadamente quando os gastos indiretos têm um valor significativo em relação aos gastos totais.

O critério de afetação baseado numa base de imputação múltipla, difere-se, essencialmente, do critério de afetação numa base única, por possuir bases de imputação distintas tendo em conta uma relação de causa-efeito com os fatores que provocaram o custo. O rigor dos custos apurados quando existem diferentes custos indiretos com um valor relevante no custo total e é utilizada apenas uma base de imputação, pode ser posto em causa, devido à dificuldade de estabelecer uma única base que se relacione com todos os custos repartidos.

No que respeita a imputação dos gastos indiretos, deve ter conta os bens e serviços finais que efetivamente comportam gastos para entidade; se existirem rendimentos gerados pela atividade, devem ser imputados aos bens e serviços respetivos. Quanto maior for o nível de detalhe da informação desejada, maior será a quantia de gastos indiretos ao objeto de custo final (Ponto 5 nº 17 NCP 27 DL-192/2015).

O ponto 5 nº18 do presente normativo exemplificam detalhadamente as bases de imputação dos gastos indiretos mais comuns nos serviços públicos:

⁷ Custos indiretos, de acordo com Pereira e Franco (2001:74), são os custos comuns a diversos objetos. Estes custos não concorrem de forma direta para o fabrico de um produto/serviço (Caiado, 2012).

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- Percentagem do total dos gastos indiretos de uma determinada função, bem ou serviço no total dos gastos diretos apurados, (quando os Gastos diretos correspondem a mais de 2/3 dos gastos totais incorporados);
- Proporção do número de horas de trabalho ou do valor do gasto com pessoal quando este fator pesar significativamente no valor dos gastos diretos;
- “Proporção da área ocupada pelo serviço, departamento ou unidade, como é o caso da imputação dos gastos com limpeza, aquecimento, comunicação e eletricidade”;
- “Proporção do número de utilizadores ou clientes do serviço quando existe uma relação direta entre este fator e os gastos diretos”. (Por exemplo, do custo por cirurgia, por internamento ou por consulta numa unidade de saúde em que o gasto direto aumenta à medida que aumenta também o número de utilizadores do serviço);
- E outras situações, desde que exista uma forte relação com os Gastos diretos.

2.4.2.1 O Custeio Baseado nas Atividades como sistema de custeio proposto pela NCP27

O sistema de custeio baseado nas atividades (CBA), surgiu da preocupação de se definir os critérios de afetação e imputação dos custos indiretos. Vem, sobretudo, colmatar a lacuna da contabilidade de custos tradicional, que reparte os custos indiretos através de uma ou várias bases de imputação, que quando não se adequem, podem não proporcionar informação adequada, uma vez que são “as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades” (Rodrigues, 1992, pág. 32). De acordo com este autor, o CBA procura otimizar o sistema de custeio, tendo em conta as alterações do ambiente externo (concorrência e novas tecnologias) e das próprias condições de exploração das empresas (estruturas de custos e outros), procurando que o custo reflita e se adapte a novas realidades.

O autor salienta ainda que o CBA, além de orientar os gestores no sentido de criar valor na própria cadeia de valor da empresa, demonstra e evidencia como estão a ser geridas as atividades de apoio (como *design*, conservação e manutenção, planeamento e

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

controlo, compras, armazenamento, vendas e distribuição, serviços, administrativo e pessoal) e em que medida os produtos ou serviços consomem ou utilizam estes recursos.

O CBA caracteriza-se pela atribuição dos custos indiretos aos produtos de forma direta às atividades desenvolvidas e onde ocorrem, dado que são estas que consomem os recursos e não produtos, uma vez que estes utilizam as atividades.

Para Canha (2007:54), a imputação destes custos pode ser da seguinte maneira:

- “Custos com o pessoal serão distribuídos pelas várias atividades consoante participação de cada funcionário nelas;
- Custos como amortização das instalações, despesas de conservação, eletricidade, deverão ser atribuídos as atividades de acordo com a área que ocupam em cada secção”.

Para esta autora, trata-se de um critério de afetação dos custos indiretos aos produtos em que o foco central deste sistema de custos são as atividades as quais podem ter origem em vários departamentos ou centros de produção.

O sistema de custeio baseado nas atividades além de resolver o problema dos gastos comuns define e faz a medição dos custos dos recursos utilizados pelas atividades que apoiam a produção e a entrega de produtos e serviços. De acordo com (Caiado 2011:300) uma atividade “é entendida como um conjunto de tarefas executadas ou a exercer para atingir um certo nível de resultados mediante o consumo de recursos” pelo que, nos casos de elevado número de tarefas que devem ser executadas convém que estas sejam agrupadas em atividades homogéneas.

O sistema em análise começa por identificar as atividades de apoio e as atividades principais, bem como os custos dos respetivos recursos utilizados, a seguir, faz a repartição aos custos das atividades auxiliares pelas principais e de seguida, afeta o custo destas atividades pelos produtos/serviços, através do *cost driver* definido para cada atividade. Caiado (2011:301) refere, adicionalmente, que “devem ser atribuídos os gastos aos objetivos previamente definidos. Os coeficientes de imputação devem ser utilizados para afetar os gastos das atividades aos produtos com base no consumo destes”.

Teixeira e Pardal (2005) referem que o ABC para além de atribuir os custos às atividades onde ocorrem em função dos recursos efetivamente consumidos, minimizando o

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

risco das decisões fundamentadas nos custos calculados, permite ainda acompanhar o custo das atividades racionalizando os serviços internos obtendo uma maior eficiência dos processos e logo, reduzir custos.

Rodrigues (1992) aponta várias características do ABC das quais salientamos:

- É um modelo de apuramento de custos que se baseia no princípio de que as atividades consomem recursos e que os produtos utilizam as atividades;
- Identifica as atividades (auxiliares e principais) bem como os seus geradores de custos, servindo de instrumento de apoio à decisão;
- Faz a alocação dos custos indiretos aos produtos, de forma direta às atividades, sendo depois os custos das atividades atribuídos aos produtos de acordo com a utilização das atividades;
- O ABC tem uma lógica interfuncional que, além duma maior aproximação àquilo que o gestor e a organização fazem, permite identificar as eficiências ou ineficiências ao longo da cadeia de valor.

Além de apontar as características do sistema ABC, Rodrigues (1992) confronta-as também com os dos sistemas clássicos de custeio adotados pela contabilidade analítica que são apresentadas de seguida:

Quadro 5: Sistema de Custeio Tradicional Vs. Sistema ABC

Descrição	Sistema Clássico de Custeio	Sistema ABC
Princípio	Os produtos consomem recursos	As atividades consomem recursos e os produtos, atividades
Absorção de custos	Não permitia obter informações sobre as atividades	Possibilidade de obter informação sobre as atividades
Tratamento dos Custos indiretos	Inadequado	Adequado
Ligação: análise vs. Estratégia	Inexistente	Existente, por via da cadeia de valor de Michael Porter
Medida Financeira		Aspetos monetários e fatores tempo e qualidade das atividades
	Aspetos monetários dos produtos	
Perspetivas de apuramento dos custos	Funcional	Interfuncional

Fonte: Rodrigues (1992).

Para Cunha (2002) citado por Canha (2007), a organização e implementação de um sistema ABC acarreta as seguintes etapas:

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- Definição do âmbito de análise;
- Levantamento e criação de um mapa de atividades;
- Cálculo do custo de atividades;
- Determinação dos *cost drivers* das atividades;
- Rastreamento do custo das atividades e determinação dos consumidores de custo;
- Reclassificação das atividades: principais, secundárias;
- Determinação dos *cost drivers* necessários à obtenção do produto final;
- Determinação do custo total do produto.

A implementação do sistema ABC, de acordo com o ponto 5, nº 20 da NCP 27, requer as seguintes etapas principais:

- Identificar as atividades principais e auxiliares realizadas pela entidade indicando quais as atividades que consomem recursos;
- Atribuir os custos as respetivas atividades;
- Identificar os indutores de custo adequados para cada atividade para sejam utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços);
- Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;
- Efetuar a atribuição dos custos das atividades aos bens e serviços produzidos por multiplicação do custo unitário de cada indutor de custo pelas quantidades desse indutor consumidas por cada bem ou serviço.

Andrade, Batista e Sousa (2014) reforçam que a implementação do modelo requer uma cuidadosa análise do sistema de controlo interno da entidade, na medida em que estas contemplam funções bem definidas e fluxo dos processos que garantem uma aplicação eficiente e eficaz do modelo. Nesse sentido, o conceito do sistema ABC está intimamente ligado à gestão baseada nas atividades (GBA) visto que contribuem para uma melhoria contínua da *performance* da empresa.

Vários autores, relativamente ao custeio baseado nas atividades referem vantagens e desvantagem da sua aplicação. Andrade *et al.* (2014) apontam algumas vantagens da implementação do ABC das quais se salienta:

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- A obtenção de informações de gestão mais fidedignas devido à redução de repartição de gastos indiretos;
- Adapta-se facilmente às empresas de serviços;
- Atende os princípios fundamentais de contabilidade;
- Proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos e identifica onde se consomem mais recursos;
- Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não acrescentam valor ao produto.

As principais desvantagens apontadas pelos mesmos autores, estão associadas aos elevados gastos de implementação; a necessidade de revisão constante; a dificuldade de envolvimento dos trabalhadores; a dificuldade de integração da informação nos departamentos e ser uma informação mais complexa de obter.

2.4.2.2 A informação do subsistema de contabilidade de gestão na Administração Pública, por setor, de acordo com a NCP 27

Tal como previsto no POCP e nos seus planos setoriais, no SNC-AP, através da NCP 27, está organizada e prevista a divulgação da informação obtida na contabilidade de gestão, quer externamente (na perspetiva do utilizador externo evidenciando o desempenho e a formação do custo), quer internamente (na perspetiva do utilizador interno, para apoiar a gestão).

A NCP 27 no ponto 6 nº33 refere os aspetos que devem ser contemplados nos relatórios periódicos de relato à gestão e que são:

- a) “Ser compreensíveis para o nível superior de gestão e para a gestão operacional;
- b) Fornecer custos por outputs;
- c) Identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de outputs;
- d) Comparar os custos reais com os planos e orçamentos, com os custos padrão ou de referência, ou com uma combinação destes, e comparar os custos reais com períodos anteriores;

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- e) Ser consistentes com a base contabilística utilizada para preparar relatórios de contabilidade financeira;
- f) Ser relevantes para o planeamento e execução do orçamento”.

No ponto 6 nº30 da NCP 27 é referido que os documentos da prestação de contas devem divulgar informações sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas sobre os custos com base na informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de gestão, acrescentando no mesmo ponto no nº 31 a informação a incluir no relato financeiro anual à semelhança do que acontece com a contabilidade orçamental e financeira, deve corresponder ao ano civil. Deixando, no entanto, a possibilidade do período ser diferente dando como exemplo, no caso do ensino, ser o ano letivo e não o civil.

Quanto à informação a divulgar no relatório de gestão a NCP 17, no ponto 6 nº34, a informação que deve ser divulgada por cada bem, serviço ou atividade final:

- a) “Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;
- b) Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);
- c) Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico;
- d) Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos e os custos não incorporados”.

Todavia, face às especificidades de cada setor, a NCP 27, ainda no ponto 6, nos nºs 35, 36 e 37 detalha o que os subsectores devem divulgar.

Assim, na área da saúde, (nº 36) devem ser obtidos mapas de informação, fazendo indicação dos custos diretos e indiretos e o respetivo associado por cada:

- a) “Unidade/estabelecimento de saúde;
- b) Dia de internamento;
- c) Consulta;
- d) Sessão;
- e) Doente intervencionado;
- f) Exame/análise;

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

g) Outros”.

A norma afirma ainda que informação deve ser obtida através de mapas, definindo-se previamente as atividades da entidade, quer principais como auxiliares, os indutores e o custo final. De seguida, de acordo com o Manual de Implementação do SNC-AP, apresenta-se por atividades auxiliares e principais, o indutor de custo e o custo final:

Quadro 6: Modelo ABC para o setor da saúde - Atividades auxiliares

Atividades Auxiliares		Indutor	Custo final
Apoio Clínico	Diagnóstico e Terapêutica	Exames	Custo por exame
			Custo por análise
	Anestesiologia	Análises	Custo por sessão ou tratamento
	Bloco Operatório	Sessões	Custo por transfusão
	Outras atividades de apoio clínico	Tratamentos	Custo por Intervenção cirúrgica
		Transfusões	
		Intervenções cirúrgicas	
		Atendimentos	
		Refeições	
		...	
Apoio Geral	Instalações e Equipamentos	Horas de serviço	Custo por refeição
	Atividade de Hotelaria	Refeições oferecidas	Custo por diária
	Outras atividades de apoio geral	Quilos de roupa tratada	Custo por Quilos de roupa tratada
Atividades Administrativas	Administração e Direção		
	Serviços Técnicos e administrativos		

Fonte: Manual de implementação SNC-AP (NCP27).

Quadro 7: Modelo ABC para o setor da saúde - Atividades principais

Atividades Principais		Indutor	Custo final
Internamento	Cuidados continuados integrados	Doentes atendidos	Custo por doente tratado

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

	Medicina	Doentes internados	Custo por doente atendido
	Cirurgia		
	Obstetrícia	Consultas realizadas	Custo por dia de internamento
	Medicina de criança e do adolescente	Cirurgias realizadas	Custo por consulta
	Quartos particulares	Sessão realizadas	Custo por cirurgia
	Cuidados intensivos	Visitas domiciliárias realizadas	Custo por visita domiciliária
	Radioterapia		Custo por sessão
	Psiquiatria e abuso de substâncias		
	Transplantes
Ambulatório	Hospital de dia		
	Urgência		
	Consulta externa		
	Atividade ao domicílio		
	Cirurgia de ambulatório		

Fonte: Manual de implementação SNC-AP (NCP27).

Relativamente às autarquias locais, na NCP27, no nº 37 também do ponto 6, é referido que a informação é obtida através de mapas indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado, se existir, por:

- “Bem produzido ou serviço prestado;
- Função, unidade, departamento ou atividade;
- Bom ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos”.

De seguida apresenta-se o detalhe desta informação de acordo como Manual de implementação do SNC-AP, primeiro para as atividades auxiliares e de seguida, para as atividades principais:

Quadro 8: Modelo ABC para o setor das autarquias - Atividades auxiliares

Atividades auxiliares	Indutor	Custo final
Órgãos autárquicos	Horas	Custo hora
Administração geral		
Recursos humanos		
Apoio jurídico		
Apoio Técnico (informática, manutenção, vigilância)		
Outras atividades		

Fonte: Manual de implementação SNC-AP (NCP27).

Quadro 9: Modelo ABC para o setor das autarquias - Atividades principais

Atividades Principais	Indutor	Custo final
------------------------------	----------------	--------------------

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Ordenamento do território	Licença	Custo por licença
Urbanismo	Vistoria, pareceres técnicos	Vistoria
Ambiente	Recolha de resíduos	Custo por carga, por tonelada
Saneamento básico	Número de habitações/edifícios	Custo por habitação/ramal/por percurso
	Percurso de recolha de resíduos	
Água	M3 de água	Custo por m3
Ação Social	Nº de beneficiários	Custo por beneficiários
Educação	Escola/Estabelecimento	Custo por escola
Cultura	Nº de ações, Nº de bibliotecas	Custo por ação, por biblioteca
Desporto, tempos livres	Nº de piscinas, Nº de campos de futebol, Nº de campo de ténis	Custo por...
Transportes e comunicações	KMS/Percurso	Custo KM/percurso
Comércio e turismo	Nº de mercados e férias	Custo dia
Habitação	Nº de habitações sociais	Custo por equipamento
Proteção civil, polícia municipal	Trabalhadores, Horas	Custo por trabalhador/hora
Gestão do equipamento	Nº de equipamentos	Custo por equipamento
Ordenamento do território Urbanismo	Licença	Custo por...
	Vistoria	
	Fiscalização	
	Projetos (elaboração)	
	Processos resolvidos	
Cemitério	Nº. de cemitérios	Custo dia
Outros		

Fonte: Manual de implementação SNC-AP (NCP27).

Relativamente ao subsetor do ensino, no mesmo ponto 6, no nº 35 é enunciado o que deve ser fornecido nos mapas da contabilidade de gestão e que se apresenta de seguida:

- “Por cada curso, indicando os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas, quando aplicável, e os resultados económicos;
- Por cada centro de investigação, indicando o custo por projeto e respetivos rendimentos, (financiamentos, contratos de serviços prestados.
- Por cada serviço prestado à comunidade, incluindo custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos;
- Por cada atividade de apoio aos estudantes, indicando o custo de cada refeição, custo por aluno/cama, custo de cada utente na atividade desportiva, custo por cada aluno beneficiário de bolsa/prémios, custo por utente na atividade médica (clínica/psicologia...)”.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

O Manual de Implementação do SNC-AP, relativamente ao previsto para a contabilidade de gestão no subsetor do ensino apresenta por atividade, auxiliar e principal, uma proposta de indutor de custo e o custo final a obter.

De seguida apresenta-se a informação referida, primeiro para as atividades auxiliares e depois para as atividades principais:

Quadro 10: Modelo ABC para o setor da Educação - Atividade auxiliares

Atividade auxiliares	Indutor	Custo final
Administração e Direção	Horas Trabalhadores	Custo por atividade auxiliar
Serviços administrativos e financeiros		
Recursos humanos		
Gestão académica		
Apoio técnico (informática, manutenção, vigilância)		
Outras Atividades		

Fonte: Manual de implementação SNC-AP (NCP27).

Quadro 11: Modelo ABC para o setor da Educação - Atividades principais

Atividades principais	Indutor	Custo final
Ensino	Horas de lecionação	Custo por curso Custo por aluno Custo por turma Custo por unidade curricular
Investigação	Horas de investigação Centro de investigação Projeto de investigação	Custo por projeto Custo por centro de investigação Custo hora
Apoio aos utentes	Refeições Camas Horas de atendimento	Custo por refeição Custo por quarto (residências) Custo por cada serviço interno
Prestação de serviços á comunidade	Horas de trabalho	Custo por cada serviço, externo, por cada contrato, encomenda...
Produção para a própria entidade	Tempo de resposta a solicitações	Custo por cada serviço
Outras atividades	Horas de reuniões	Custo por hora

Fonte: Manual de implementação SNC-AP (NCP27).

2.5 A informação contabilística e os indicadores para apoiar a gestão

“A informação contabilística é uma fonte de informação para apoiar a gestão na tomada de decisão, quer através da sua consulta direta, quer como suporte ao cálculo de indicadores” (Ndeunyema, 2014:6).

Rua e Carvalho, (2006:90) referem, relativamente às entidades contabilísticas da Administração Pública, que hoje, “a informação contabilística e a prestação de contas deixou de ter apenas como finalidade o controlo da legalidade, ela possui um papel mais amplo, tendo em conta as necessidades dos seus diversos utilizadores, com vista não apenas ao cumprimento dos referidos objetivos mas também à satisfação de necessidades, fornecer informação útil para a tomada de decisões e permitir a responsabilização dos gestores pela eficiência, eficácia e economia da sua gestão”.

Cumulativamente, tanto de acordo com o POCP e seus planos setoriais, como do SNC-AP, espera-se que, na Administração Pública, a responsabilidade dos dirigentes ao prestar contas, deve ir muito mais além do que apenas divulgar a forma como foram aplicados os dinheiros públicos, deve também evidenciar, através de um conjunto de indicadores, o desempenho obtido em termos de eficiência, eficácia e economia.

Isto porque, a leitura direta da informação contabilística não é fácil nem de interpretação imediata e por isso, com base nessa informação, devem ser calculados indicadores que permitam por um lado, apoiar a gestão e por outro, avaliar essa mesma gestão (Teixeira, 2009). Realça-se, todavia, que a utilização de indicadores, como técnica para a avaliação, não garante a resolução de todos os problemas relacionados à má prestação de contas e à *accountability* ou responsabilidade da administração pública. O desenvolvimento de um sistema integrado de informação baseado em indicadores associados com outros instrumentos, possibilita dar uma resposta mais adequada às necessidades dos utilizadores, internos e externos. Com este modelo, o gestor o público poderá contar com um sistema complexo de informações o qual lhe permitirá selecionar as decisões mais adequadas e conhecer o tipo de serviço que administra, bem como as atividades necessárias para o desenvolver e os custos associados (Teixeira, 2009).

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Existem várias definições de utilizador da informação contabilística, tal como existem diferentes utilizadores dessa informação (Ndeunyema, 2014). No SPA, os utilizadores internos da informação contabilística, de acordo com Vieira (2008:9), “são aqueles que estão relacionados com a atividade dos organismos públicos e que na maioria dos casos, têm acesso à informação e controlo sobre o sistema de informação. Ou seja, são aqueles que intervêm diretamente na gestão e funcionamento das entidades públicas, como sejam os gestores públicos, bem como todos os funcionários da entidade contabilística que tenham interesse na informação do desempenho do seu organismo público”.

Segundo o mesmo autor, algumas das vantagens de dispor de um sistema de indicadores calculados com base na informação contabilística e que permite conhecer melhor os objetivos e as metas da organização, é obter informação detalhada das atividades desenvolvidas e os custos envolvidos, conhecer os resultados e compará-los com padrões estabelecidos facilitando o entendimento dos termos economia, eficácia e eficiência, melhorar o processo de prestação de contas e controlar melhor os recursos disponíveis.

De acordo a Correia (2002:308), “... os indicadores permitem analisar a evolução dos aspetos relevantes da entidade (a nível interno nas suas decisões), bem como compará-los com os correspondentes de outras entidades similares”.

No processo de avaliar a *performance* de qualquer organização, é frequente a utilização de indicadores tendo estes como função comparar o nível das realizações das metas pré-estabelecidas com as realizadas, apurando-se os respetivos desvios e nível da *performance*. Os indicadores quando definidos com a colaboração dos envolvidos, são mais facilmente aceites e utilizados no apoio à gestão e no atingimento e quantificação dos objetivos e dos resultados Caldeira (2012).

Para Rodrigues (2010) a utilização de indicadores de desempenho organizacional implica duas fases:

1. a adoção de indicadores, o que só por si significa a sua aceitação para medir os objetivos definidos (todavia, salienta-se que devem ser estabelecidos e concebidos envolvendo toda a organização);
2. a sua implementação (que é avaliada através do aproveitamento da informação obtida dos indicadores de desempenho calculados).

2.5.1 Os indicadores, suas características e informação de base para a sua seleção

Tadachi e Flores (2005), citado por Zucatto *et al*, (2008:9) referem que os “indicadores são formas de representação quantificáveis das características de produtos e processos. São utilizados pela organização para controlar e melhorar a qualidade e o desempenho dos seus produtos e processos ao longo do tempo”. Segundo os mesmos autores, referindo-se à Administração Pública, o indicador pode ser definido como um parâmetro que medirá a diferença entre a situação desejada e a situação atual sendo importantes ferramentas de gestão sendo por outro lado um instrumento fundamental para a fiscalização da gestão pública.

Quanto às características que os indicadores devem ter, Caldeira (2012) identifica quinze, todavia, importa realçar que dificilmente encontraremos um indicador que tenha cumulativamente todas as características. De seguida, apresentam-se as referidas características de acordo com Caldeira (2012:5-7):

Pertinência

“Se o resultado que o indicador apresentar não é desejado ou útil para o destinatário, então estamos perante uma informação sem valor acrescentado. O gestor deve analisar com cuidado a informação que é realmente importante para conhecer o desempenho da empresa” (Caldeira 2012:5).

Credibilidade do resultado

Quando os dados que dão sustento ao algoritmo (fórmula) são de origem duvidosa, então, todas as conclusões retiradas a partir da sua análise, ficam imediatamente comprometida. Devendo-se por isso procurar fontes de informação credíveis, ou seja, procurar dados protegidos isentos de erro. (Caldeira 2012).

Esforço aceitável para o apuramento do resultado

“É muito importante que o binómio, valor da informação para a gestão versus o esforço para calcular o resultado, seja aceitável. Não podemos ter situações em que o custo de obtenção é superior ao próprio valor da informação. Muita das vezes indicadores mais simples são mais do que suficientes para apoiar a tomada de decisão” (Caldeira 2012:5).

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Simplicidade de interpretação

É importante que os destinatários compreendam aquilo que os indicadores se propõem medir. Deve-se evitar indicadores complexos, que possam fazer confusão aos destinatários.

Simplicidade da fórmula de cálculo

“Quanto mais simples for o algoritmo do indicador, mais rápido e seguro será o processo de apuramento do resultado” (Caldeira 2012:5).

A fonte de dados deve estar “dentro de casa”

Ou seja, os dados que sustentam o algoritmo devem estar em suportes de acesso fácil, estando presente dentro da organização e não dependendo de terceiros.

Cálculo autónomo

Existe a possibilidade de os indicadores serem alimentados automaticamente, evitando a intervenção humana, dando credibilidade e tornando mais ágil o processo de monitorização.

Possibilidade de auditar as fontes de dados com eficiência

“Possibilidade dos dados poder ser auditados e serem identificados erros faz com que os responsáveis pela sua introdução sejam mais cautelosos no seu tratamento. Devem-se implementar processo de registo de dados que possibilitem verificar a qualidade e responsabilizar os seus intervenientes” (Caldeira 2012:6).

Alinhamento com a frequência de monitorização

Os indicadores devem ter a capacidade de apresentar os seus resultados com frequência iguais ou superior á necessidade de monitorização definida pela organização.

Possibilidade de calcular em momentos extraordinários

Por vezes existe a necessidade de uma monitorização extraordinária. Importa que nos indicadores mais críticos seja possível fazer o cálculo atempadamente do indicador, a fim de o apresentar á gestão.

Protegido de efeitos externos

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Existe a necessidade de identificar e compreender os efeitos externos que podem alterar a verdadeira dimensão do desempenho interno da empresa.

Não gerar efeitos perversos

“É importante que os indicadores estejam protegidos de forma a não gerar efeitos perversos. Por exemplo, importa verificar se a utilização de um determinado indicador não prova na empresa um efeito negativo na eficácia, eficiência ou qualidade na área em que se está a medir ou em outras áreas da organização. Um dos exemplos mais conhecidos é, quando se pretende medir a qualidade, a quantidade pode sair prejudicada, devida à possível atenção excessiva que se está a dar à quantidade. Antes de validar o indicador promova alguma reflexão para identificar efeitos perversos no indicador e implementar medidas para os minimizar/eliminar” (Caldeira, 2012:6).

Possibilidade de *benchmarking*

Comparar o desempenho entre as atividades, projetos, unidades de negócio, organizações é sempre importante, incentiva a melhoria contínua;

Atualizado

“Os indicadores devem ser rapidamente substituídos por outros, quando deixam de ser interessantes ou quando surgem novas prioridades, atividades ou novos projetos na organização. É fundamental dar satisfação às novas necessidades da informação” (Caldeira, 2012:7);

Possibilidade de ter uma meta

A existência de uma meta, além de assumir um papel orientador, é uma referência muito útil para que se possa perceber a distância que as realizações estão dos valores ideais.

Quanto à tipologia dos indicadores, Batista (1999), citado por Zucatto *et al*, (2008:11) tipifica os indicadores da seguinte forma:

- “Indicadores estratégicos – aqueles que informam o quanto a organização se encontra, na direção da consecução de sua visão, refletindo o desempenho em relação aos fatores críticos do sucesso;

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- Indicadores de produtividade – aqueles que medem a proporção de recursos consumidos com relação às saídas dos processos;
- Indicadores de qualidade – os que focam as medidas de satisfação dos clientes e as características dos produtos ou serviços;
- Indicadores de efetividade (impacto) - focam as consequências dos produtos ou serviços, isto é, a efetividade faz a ligação entre a eficácia e a eficiência;
- Indicadores de capacidade - medem a capacidade de resposta de um processo por meio da relação entre as saídas produzidas por unidade de tempo”.

Após a seleção de um indicador, a consistência do cálculo, de acordo com Caldeira (2012), deve assentar na informação que se expressa na ficha desse indicador. De seguida apresenta-se de acordo com o autor, a informação que facilita o entendimento generalizado dos indicadores e da informação que os caracteriza.

Quadro 12: Informação relativa à ficha de um indicador

Para que serve	Explica a utilidade do indicador descrevendo a sua função para a gestão da empresa.
Como se calcula	Apresenta o algoritmo (fórmula) utilizado para o apuramento do resultado
Onde se vai buscar a informação	Descreve as fontes mais comuns onde se vai buscar os dados para implementar na fórmula
Quando se deve apurar	Identifica a frequência ideal com que a empresa deve aplicar o algoritmo de modo a monitorizar os resultados
Qual a polaridade	Esclarece como o indicador deve ser lido, quando o resultado aumenta ou diminui
Notas adicionais	Espelha outra informação complementar para ajudar na interpretação do indicador ou identificar situações extraordinárias.
Visualização	Apresenta um exemplo de um possível gráfico que será utilizado para visualizar o resultado do indicador.

Fonte: Caldeira (2012).

2.5.2 A informação contabilística e os indicadores no setor do ensino

Dentro do controlo de gestão de uma entidade diferenciam-se dois processos, o processo de planificação⁸ e o processo de controlo⁹. No processo de planificação

⁸ Processo de planificação consiste em definir os objetivos e desenhar a estratégia e planos de ação de modo a obter os objetivos pretendidos (AECA, doc. 24, 2001:46).

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

diferenciam-se duas etapas, a da planificação e a da orçamentação. No processo de controlo são previstas duas etapas, a do controlo do orçamento e a avaliação dos resultados. (AECA, doc. 24, 2001:46).

Na fase da avaliação dos resultados analisa-se a evolução do conjunto de indicadores elaborados com a informação obtida, os quais nos permitem fazer comparações com os previstos. Desvios significativos, implicam a análise das causas e de seguida tomar medidas para corrigir esses desvios (AECA Doc. 24, 2001:48).

Tendo por referência o citado documento da AECA, apresentamos de seguida um conjunto de indicadores possíveis de apresentar, que são calculados com base na informação contabilística e que, por cada um deles, deve ser identificado o responsável e se está afeto a um projeto específico.

Quadro 13: Indicador, custo por utilizador

Indicador	Custo por utilizador
Objetivo a atingir:	Otimizar os custos por utilizador
Forma de cálculo	Despesas totais / Média dos utilizadores (período)

Fonte: Adaptado de AECA Doc. 24 (2001).

Quadro 14: Indicador, rendimento por utilizador

Indicador	Rendimento por utilizador
Objetivo a atingir:	Maximizar a receita por utilizador
Forma de cálculo	Receita / Média dos utilizadores (período)

Fonte: Adaptado de AECA Doc. 24 (2001).

Quadro 15: Indicador, Importância do tipo de despesa

Indicador	Importância do tipo de despesa
Objetivo a atingir:	Conhecer o peso percentual de cada natureza da despesa, na despesa total
Forma de cálculo	$(\text{Total da despesa por natureza (X)} / \text{Total da despesa}) \times 100$

Fonte: Adaptado de AECA Doc. 24 (2001).

⁹Processo de controlo consiste no acompanhamento e avaliação da atuação desenvolvida para tomar, se necessário, medidas corretivas (AECA, doc. 24, 2001:46).

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Quadro 16: Indicador, Importância do tipo da receita

Indicador	Importância do tipo da receita
Objetivo a atingir:	Conhecer o peso percentual de cada natureza da receita, na receita total
Forma de cálculo	$(\text{Total da receita por natureza (Y)} / \text{Receita total}) \times 100$

Fonte: Adaptado de AECA Doc. 24 (2001).

Quadro 17: Indicador, Custo médio por funcionário

Indicador	Custo médio por funcionário
Objetivo a atingir:	Otimizar os recursos por funcionário
Forma de cálculo	Total do custo com os funcionários / Número médio de funcionários do período

Fonte: Adaptado de AECA Doc. 24 (2001).

Situando-nos especificamente no setor do ensino e na problemática do apoio à gestão e na análise e avaliação de desempenho do mesmo, em 2008, o Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos (CCISP) “criou um grupo de trabalho com o objetivo de analisar a evolução dos recursos financeiros utilizados no cumprimento da Missão de cada instituição de Ensino Superior Politécnico¹⁰” (Matias *et al*, 2009:6). Na primeira edição do Anuário Financeiro das Instituições de Ensino Superior Politécnico (AFIESP) foram compilados e comentados uma série de dados, apresentando informação numa perspetiva geral e numa perspetiva institucional.

De acordo com os autores, o Anuário permite analisar a eficácia da concretização dos objetivos do ensino superior e a eficiência dos recursos financeiros utilizados nas atividades de ensino, de investigação e de serviço à comunidade e é um contributo para o conhecimento objetivo da realidade do sistema de Ensino Superior Politécnico.

¹⁰ Tal como referido na Lei n.º 62/97, de 10 de Setembro (RJIES), art.º 2º: “1- O ensino superior tem como objetivo a qualificação de alto nível dos portugueses, a produção e difusão do conhecimento, bem como a formação cultural, artística, tecnológica e científica dos seus estudantes, num quadro de referência internacional”, e art.º 7º: “1- Os institutos politécnicos e demais instituições de ensino politécnico são instituições de alto nível orientadas para a criação, transmissão e difusão da cultura e do saber de natureza profissional, através da articulação do estudo, do ensino, da investigação orientada e do desenvolvimento experimental.”

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Embora o AFIESP apresente duas partes distintas, iremos apenas socorrer-nos da primeira parte onde são tratados, analisados e comentados dados históricos, de 2005 até 2008, sobre a evolução do número de estudantes inscritos e dos recursos financeiros nomeadamente, receitas e despesas e respetiva origem e aplicação dos fundos, anualmente disponibilizados, no sentido de evidenciar alguns dos indicadores apresentados e cujo cálculo assenta em informação contabilística.

Uma das questões de base, das Instituições de Ensino Superior Politécnico, prende-se com as receitas necessárias para suportar as despesas de funcionamento e que segundo o Anuário, provêm de duas grandes fontes de financiamento, as transferências do Estado, nomeadamente das dotações do Orçamento do Estado e as Receitas próprias. De seguida apresenta-se um quadro onde se exemplifica, como pode ser divulgada a referida informação.

Quadro 18: Divulgação das receitas

Escola do IP	MCTES	Peso%	Propinas	Outras Receitas Próprias	Saldos Transitados	Total de Receita
Escola A						
Escola B						
.....						
Total		100%				
Peso por tipo de receita						100%

Fonte: Adaptado do AFIESP.

Da leitura deste quadro é possível evidenciar o contributo das transferências do Estado nas receitas totais, o nível de dependência em relação às receitas transferidas pelo Estado, bem como o peso das receitas próprias e dos saldos transitados.

Conhecidas as despesas totais, é também possível evidenciar a dependência financeira calculando o rácio:

$$(\text{Receitas do Orçamento de Estado} / \text{Despesas Totais}) \times 100$$

Um outro indicador apresentado no AFIESP (Matias *et al*, 2009) é o valor das transferências do Estado, por Estudante, por Instituição de Ensino Superior Politécnico, sendo a fórmula de cálculo a seguinte:

$$\text{Transferências do Estado no Ano N} / \text{N}^\circ \text{ de Estudantes de 1}^\circ \text{ e 2}^\circ \text{ Ciclo do Anos N}$$

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Da sua leitura podem tecer-se vários comentários e informações, tais como, a média das transferências do Estado por estudante o que por comparação com a despesa por estudante permite avaliara a participação do Estado no custo por Estudante.

A este propósito, no AFIESP (Matias *et al*, 2009) é referido que o financiamento do Estado por estudante nas Instituições de Ensino Superior é significativamente diferente entre as instituições sendo essa diferença devida a três fatores, nomeadamente:

- a) O tipo de cursos lecionados, uma vez que o financiamento tem em conta as áreas de formação;
- b) A fórmula de financiamento ter em conta a média dos estudantes dos anos anteriores e não do ano de financiamento;
- c) Categorias e correspondentes vencimentos do pessoal docente”.

São ainda apresentados outros indicadores dos quais se salienta:

A despesa por estudante, calculada pela seguinte fórmula:

$$\text{Despesas Totais} / \text{n}^\circ \text{ de Estudantes}$$

Refira-se que a leitura deste rácio só faz sentido caso a IESP só tenha como atividade, o ensino, caso contrário, estas “despesas totais” terão de ser as despesas totais da atividade ensino e para isso, a instituição já tem de ter implementado a contabilidade analítica e apurar os custos das atividades.

O peso das despesas com pessoal, na despesa total, calculada pela seguinte fórmula:

$$(\text{Despesas com Pessoal} / \text{Despesas Totais}) \times 100$$

A evolução das despesas com pessoal, relativamente às transferências do Orçamento do Estado, calculada pela seguinte fórmula:

$$(\text{Despesas com Pessoal} / \text{Transferências do OE}) \times 100$$

Ou o peso das despesas em edifícios e outras construções, no total da despesa, calculada pela seguinte fórmula.

$$(\text{Despesas em edifícios e outras construções} / \text{Despesas totais}) \times 100$$

Analisando os indicadores que se apresentaram como exemplo, verificamos que, embora o POC-Educação preveja que a informação da contabilidade analítica deve

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

permitir o cálculo de indicadores para apresentar no relatório de gestão, (mas não defina quais os indicadores que devem ser calculados e divulgados o que faz com que a escolha dos indicadores seja da responsabilidade da instituição (Cravo *et al.*, 2002)), o que se constata é que, todos os indicadores propostos assentam o seu cálculo na informação obtida na contabilidade patrimonial.

Outros indicadores possíveis de calcular ao nível do setor do ensino são os que de seguida se apresentam:

Quadro 19: Indicador: Custo médio por estudante da instituição

Indicador	Custo médio por estudante da instituição
Objetivo a atingir:	Conhecer o custo médio por estudante da instituição
Forma de cálculo	Custos totais da instituição / Número de estudantes da instituição no período

Fonte: Elaboração Própria.

Caso a instituição de ensino tenha outras atividades principais, tal como Investigação, Prestação de Serviços à Comunidade, ou outra(s) prevista(s) na NCP27, este indicador só faz sentido ser calculado se a instituição tiver contabilidade analítica/gestão, que permita obter os gastos por atividade, caso contrário, o valor médio calculado por estudante, inclui os custos de diferentes atividades que podem não estar relacionadas com o “Ensino”.

Quadro 20: Indicador: Custo médio por estudante de cada curso da instituição

Indicador	Custo médio por estudante de cada curso da instituição
Objetivo a atingir:	Conhecer o custo médio por estudante de cada curso
Forma de cálculo	Custos totais do curso / Número de estudantes do curso no período

Fonte: Elaboração Própria.

Este indicador só pode ser calculado caso a instituição tenha implementado a contabilidade analítica/gestão e tenha para além dos custos do “Ensino” os custos por “curso”.

Quadro 21: Indicador: Custo médio por projeto da instituição

Indicador	Custo médio por projeto da instituição
Objetivo a atingir:	Maximizar o financiamento por projeto da instituição
Forma de cálculo	Subsídio do projeto no período / custos do projeto no período

Fonte: Elaboração Própria

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

O indicador só pode ser calculado caso a instituição tenha implementado a contabilidade analítica/gestão ou tenha acompanhamento individualizado do previsto e do realizado por projeto.

Quadro 22: Indicador: Custo médio por curso da instituição

Indicador	Custo médio por curso da instituição
Objetivo a atingir:	Conhecer o custo médio por curso da instituição
Forma de cálculo	Custos totais da atividade ensino na da instituição / Número de cursos da instituição no período

Fonte: Elaboração Própria

O presente indicador quando calculado permite conhecer o desvio de cada curso face à média. O seu cálculo exige que a instituição tenha implementado a contabilidade analítica/gestão e tenha os custos da atividade “Ensino”. A comparação do custo de cada curso face à média, só pode ser efetuada se na contabilidade analítica se apurar o custo por “curso”.

Quadro 23: Indicador: Grau de execução de um projeto da instituição

Indicador	Grau de execução de um projeto da instituição
Objetivo a atingir:	Conhecer o grau de execução de um projeto
Forma de cálculo	$\frac{\text{(Custos imputados ao projeto / Custos orçamentados para o projeto)} \times 100}{100}$

Fonte: Elaboração Própria.

Quadro 24: Indicador: Receita média por estudante da instituição

Indicador	Receita média por estudante da instituição
Objetivo a atingir:	Conhecer a receita média por estudante da instituição
Forma de cálculo	Total das receitas da instituição / Número de estudantes da instituição no período

Fonte: Elaboração Própria.

Poderíamos continuar a enunciar e apresentar um conjunto de indicadores cujo cálculo assenta na contabilidade analítica e que permitiriam alargar e complementar a informação obtida em indicadores orçamentais e económico-financeiros, todavia, a seleção dos indicadores adequados, tem por um lado, que ter em conta a necessidade de informação e por outro, conhecer se os dados necessários para o seu cálculo estão disponíveis ou são de fácil obtenção, ficando por isso, a sua identificação, seleção e cálculo, dependentes da instituição, da informação que é disponibilizada e da considerada relevante para a gestão ou divulgação.

2.6 Estudos de referência

Este capítulo pretende evidenciar alguns estudos relacionados a questão em abordagem, os quais deram grande contributo para o desenvolvimento da dissertação.

Teixeira (2009) na tese de doutoramento intitulada “A contabilidade como sistema de informação nas instituições de ensino superior público em Portugal – O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal” comprovou através das respostas obtidas relativamente ao inquérito enviado a nível nacional a todas as instituições de ensino superior público que, relativamente à implementação dos três subsistemas de contabilidade, impostos pelo POCP, a contabilidade orçamental estava implementada ao nível dos 100%, a contabilidade patrimonial em 90% e que a contabilidade analítica atingia 15%. Ao nível do estudo de caso efetuado, verificou que, a instituição estudada tinha os subsistemas de contabilidade orçamental e patrimonial implementados a 100% e que o de contabilidade analítica não estava implementado nem tinha data prevista para ser implementado. Face à dificuldade evidenciada na aplicação do POC-Educação relativa a este sistema contabilístico, a autora apresentou um plano de contas na classe 9, bem como a organização da informação em atividades, de modo a implementar a contabilidade analítica e obter diretamente informação para a prestação de contas anuais.

Teixeira *et al* (2010) no artigo intitulado “A contabilidade analítica no POCAL e o grau de implementação no distrito de Setúbal” evidencia que a nova contabilidade pública, concretizada pelo POCP, prevê a passagem de uma contabilidade que deixa de estar centrada apenas no cumprimento legal do orçamento, para apoiar a sua execução com critérios de eficiência, eficácia e economia. De acordo com os autores, esse objetivo

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

concretiza-se pela articulação da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, o que em Portugal, face ao atual quadro legal, necessita de planos sectoriais. O POCAL é o plano setorial de aplicação obrigatória nas Autarquias Locais. Os autores concluem após um estudo efetuado nos municípios do distrito de Setúbal que, embora tenham já decorrido vários anos sobre esta reforma da contabilidade pública e da publicação do POCP e do POCAL, que a implementação da contabilidade analítica ainda não se faz integralmente, tal como também verificaram a nível nacional, na sua revisão de literatura. Pelo inquérito realizado nos municípios do distrito de Setúbal, verificaram que apenas 25% dos municípios analisados iniciaram a implementação deste sistema contabilístico, sendo, contudo, reconhecido pelos seus dirigentes a grande importância deste sistema contabilístico para a gestão do município.

Teixeira *et al* (2013) no artigo intitulado “Os Municípios do Distrito de Setúbal – Análise Comparativa Orçamental, Económica e Financeira de 2010 e 2011” evidenciaram para os anos de 2010 e 2011, através do uso de diferentes indicadores selecionados com base no anuário financeiro dos municípios portugueses, o desempenho comparativo e evolutivo dos municípios do distrito de Setúbal, quer ao nível de indicadores orçamentais, quer ao nível de indicadores económico-financeiros. No estudo, à semelhança do anuário financeiro dos municípios portugueses, não foram apresentados indicadores calculados com base na contabilidade analítica, por não haver informação disponível relativamente a esse subsistema de contabilidade, embora o mesmo seja obrigatório no setor público administrativo e logo, nas autarquias locais.

Teixeira *et al* (2015) no artigo intitulado “A Contribuição da informação contabilística numa análise comparativa de municípios: um estudo de caso”, refere que a aplicação POCAL no setor autárquico, deverá, entre outros, permitir o cálculo e divulgação de indicadores que permitam a avaliação e comparação do desempenho dos municípios. À semelhança do estudo apresentado pelos mesmos autores em 2013, neste estudo apresentam, relativamente a 2012 e 2013, um conjunto de indicadores calculados com base na informação contabilística relativamente aos municípios do distrito de Setúbal, tendo como referência os apresentados no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses. Mais uma vez, neste estudo, os indicadores calculados representam uma síntese dos principais

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

dados orçamentais e patrimoniais dos municípios em análise e também neste biénio, não são apresentados indicadores de gestão.

Teixeira (2016a) – no artigo intitulado “A contabilidade de gestão no SNC-AP – uma proposta de implementação”, após efetuar a apresentação do previsto para a implementação da contabilidade analítica/gestão, primeiro no plano setorial do Plano Oficial de Contabilidade Pública para a Educação, e depois, a Norma de Contabilidade Pública 27 do SNC-AP, dedicada à Contabilidade de Gestão, apresentou uma proposta de plano de contas, na classe nove, adequado à aplicação do custeio baseado nas atividades numa instituição de ensino superior público. O registo dos movimentos contabilísticos é efetuado em sistema dualista e com base nos registos efetuados, evidencia a obtenção da informação desse subsistema contabilístico, tanto para apoiar a gestão da instituição como para responder diretamente aos requisitos legais de divulgação. Nesse sentido apresentou, um conjunto de mapas, para as atividades auxiliares e a atividade principal ensino, cuja informação é obtida diretamente da informação contabilística, nas contas definidas.

Dias (2009), no seu artigo denominado “Proposta do modelo ABC na contabilidade de gestão nas instituições de ensino superior - Estudo de caso”, fez um estudo sobre os recentes desenvolvimentos dos sistemas de contabilidade de gestão e destacou o custeio baseado nas atividades (ABC) como modelo mais apropriado para responder as exigências informativas nas Instituições de Ensino Superior (IES), tendo sido complementado com a realização de um estudo de caso na Universidade de Évora, onde aplicou empiricamente o modelo ABC. De acordo com este autor “os principais resultados desta investigação permitem concluir que a informação disponibilizada por este modelo é relevante, facilitadora e influencia o processo de tomada de decisão da gestão e responde às exigências contabilísticas e de prestação de contas do POC-Educação e de outras entidades externas” (Dias, 2009:275).

Marques (2008) no seu artigo sobre os “Novos desafios na gestão universitária em Portugal - O papel da contabilidade analítica”, analisou o papel da contabilidade de gestão no sistema público da IES de modo a contribuir para o estabelecimento de indicadores de gestão nas instituições públicas de ensino superior. Os resultados obtidos permitiram o autor concluir que as instituições públicas de ensino superior adotam um sistema analítico que é especialmente relevante ao permitir verificar a relação entre os custos e benefícios.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Quanto ao nível do sistema de ensino superior em geral, o desenvolvimento de um sistema desta natureza possibilita a comparação de resultados, tanto entre as diversas instituições, como em diferentes períodos (Marques, 2008 pág.119).

3 Metodologia

Para Vilelas (2009) a metodologia é o meio de se referenciar as fases e os procedimentos que se seguem numa determinada investigação.

Neste ponto apresentamos a metodologia adotada, os procedimentos da recolha dos dados, bem como a Instituição de Ensino Superior Público (IESP), onde se efetua o estudo de caso. Serão ainda referidas as limitações da metodologia utilizada.

O assunto a investigar e a necessidade de adaptar o método ao objeto de estudo, estiveram na origem da decisão sobre a metodologia a utilizar. Angulo (2000), citado por Pinheiro, (2007) refere que a apresentação da metodologia utilizada é importante porque, no estudo de um determinado tema, é mais relevante o método utilizado do que propriamente a natureza do que é estudado.

Quanto aos objetivos, este trabalho pode classificar-se como uma pesquisa exploratória pois procura proporcionar uma maior familiaridade com o problema, com vista a torna-lo mais explícito (Gil, 2010) e é uma pesquisa documental já que é elaborado a partir de material que não recebeu tratamento analítico (Silva e Menezes, 2005:21).

Relativamente aos procedimentos técnicos o estudo fundamentou-se na pesquisa bibliográfica e no estudo de caso. Segundo Vilelas (2009) a pesquisa bibliográfica é efetuada a partir de material já publicado e Gil (2010), acrescenta que a pesquisa bibliográfica é fundamental uma vez que permite ao investigador a cobertura de uma gama

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

de fenómenos muito mais ampla do que poderia pesquisar diretamente. Para Yin (2003) citado por Fortin, Cotê e Filion, (2006:241), o estudo de caso é o mais apropriado quando se dispõe de poucos dados sobre o conhecimento ou o fenómeno considerado.

Os documentos de prestação de contas e os Relatórios de Atividades sobre os quais recaiu a nossa análise de conteúdo foram as referentes aos anos de 2014, 2015 a 2016, disponíveis no site da IESP entre os meses de agosto e setembro de 2017. Da análise dos referidos relatórios, do Instituto Politécnico de Setúbal, nomeadamente no que se refere aos indicadores apresentados para avaliar cada um dos eixos estratégicos de atuação, constatou-se que, nenhum era calculado com base na informação contabilística, com exceção de um indicador do eixo três.

Após a escolha do procedimento técnico para levar a cabo a investigação, encontrámos várias limitações no estudo efetuado, destacando-se, de acordo com Vilelas (2009), os resultados não poderem ser generalizados e a dimensão do período de análise.

4 Análise e Discussão dos Dados Obtidos

4.1 Caraterização da IESP onde se efetuou o Estudo de caso

O sistema de ensino superior em Portugal é um sistema binário (ensino universitário e ensino politécnico) claramente definido no Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior¹¹.

O Instituto Politécnico de Setúbal (IPS) é uma instituição pública de ensino superior que se insere no subsistema politécnico, foi criado em 14 de outubro de 1979 pelo DL n.º 513-T/79, de 26 de dezembro. A sua atividade teve início em 20 de abril de 1981, inicialmente com a Escola Superior de Tecnologia (EST-Setúbal) seguindo-se a Escola Superior de Educação (ESE) em 1985 e depois continuando uma política sustentada foram criadas mais três escolas, como se apresentam de seguida:

Quadro 25: Escolas do IPS

Escolas	Ano de fundação	Anos de atividades
Escola Superior de Tecnologia de Setúbal (EST-S)	1979	38
Escola Superior de Educação (ESE)	1985	32
Escola Superior de Ciências Empresariais (ESCE)	1994	23
Escola Superior de Tecnologia do Barreiro (EST-B)	1999	18
Escola Superior de Saúde (ESS)	2000	17

Fonte: Elaboração Própria.

11 Art.º 3º: 1- O ensino superior organiza-se num sistema binário, devendo o ensino universitário orientar-se para a oferta de formações científicas sólidas, juntando esforços e competências de unidades de ensino e investigação, e o ensino politécnico concentrar-se especialmente em formações vocacionais e em formações técnicas avançadas, orientadas profissionalmente.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

De seguida, apresenta-se por escola, a oferta formativa relativa ao ano letivo de 2017/2018:

Quadro 26: Oferta formativa das Escolas do IPS

Escolas	Nº de Licenciaturas	Nº de Mestrados	Nº de pós-graduações	CTeSP	Outros
Escola Superior de Tecnologia de Setúbal (EST-S)	9	5	1	15	2
Escola Superior de Educação(ESE)	6	5	2	4	0
Escola Superior de Ciências Empresariais (ESCE)	8	7	2	3	4
Escola Superior de Tecnologia do Barreiro (EST-B)	6	3	0	6	0
Escola Superior de Saúde (ESSE)	4	3	2	0	0

Fonte: Elaboração Própria.

Das tipologias de formação citadas Cursos Técnicos Superiores Profissionais (CTeSP) e “Outras formações” salienta-se que em 2016 tinham 791 estudantes. Existem algumas parcerias entre as escolas na execução de alguns cursos. Por exemplo, no curso de mestrado de Higiene e Segurança no Trabalho, a EST-S tem parceria com a ESCE. Igualmente, a formação do mestrado de Gestão e Administração de Escola é feita em parceria entre a ESE e a ESCE. Os outros cursos como refere o quadro, tem a ver com formações que as Escolas realizam, como por exemplo a ESCE tem como outros curso o Módulo Básico de Matemática, Módulo de Iniciação à Contabilidade, Preparação para a Procura de Emprego preparação para os Exames de Avaliação Profissional da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).

Relativamente ao número de Estudantes, o IPS tem visto nos últimos anos o seu número crescer, totalizando no ano de 2016, os 5695 estudantes, como se pode constatar de seguida:

Quadro 27: N.º de Estudantes do IPS em 2014, 2015 e 2016

Ano 2014	Ano 2015	Ano 2016
5.053	5.445	5.695

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades de 2016.

Relativamente ao ano de 2016, constatamos por Escola que a sua distribuição é a seguinte:

Quadro 28: N.º de Estudantes por Escola do IPS em 2016

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

EST-Setúbal	ESE	ESCE	EST-Barreiro	ESS
1.761	727	2.043	472	692

Fonte: Relatório de Atividades de 2016.

As atividades de todas Escolas Superiores são coordenadas pelos Serviços Centrais. Existe ainda uma sexta unidade organizacional, orientada para o apoio aos estudantes denominado os Serviços de Ação Social (SAS), aprovado pelo DL n.º 129/93, de 22 de abril. O SAS é responsável pelo alojamento, alimentação, apoio psicológico e atividades desportivas e recreativas.

A Missão do IPS “visa contribuir para o desenvolvimento sustentado da sociedade, em articulação com os parceiros sociais, através do desenvolvimento de atividades de formação, de investigação e desenvolvimento, de transferência de conhecimento e tecnologia, na prestação de serviços à comunidade e ainda de divulgação e promoção da ciência e da cultura” (Portal/site do IPS)

Em termos de Visão, “O Instituto Politécnico de Setúbal, como instituição do ensino superior, é um centro de criação, transmissão e difusão da ciência, tecnologia e cultura, intervindo diretamente no desenvolvimento da sociedade e na valorização dos recursos humanos. Como entidade, cabe-lhe, naturalmente, legítimas intenções e aspirações para o futuro, cuja explicitação pode ser um instrumento de motivação e inspiração para a sua comunidade” (Portal/Site do IPS).

O IPS está internamente organizado da seguinte forma:

Presidência:

A presidência do IPS está composta pelos seguintes membros:

- Prof. Doutor Pedro Miguel de Jesus Calado Dominginhos: Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal;
- Prof. Doutor João Carlos Vinagre Nascimento dos Santos: Vice-Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal;
- Profª. Maria Fernanda Venâncio Dores Pestana: Vice-Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal;
- Prof. Fernando Miguel de Matos Vasconcelos Almeida: Pró-Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal;

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- Prof. Doutor Filipe Duarte dos Santos Cardoso: Pró-Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal;
- Prof. Doutor Joaquim Manuel da Silva Ribeiro: Pró-Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal.

Os Órgãos do IPS são:

Conselho Geral:

“O Conselho Geral é composto por vinte e nove membros. Os membros não representam grupos nem interesses setoriais e são independentes no exercício das suas funções. Atualmente, o conselho geral tem como presidente a Prof.^a Maria Emília Brederode Santo.

O mandato dos membros eleitos ou designados é de quatro anos, exceto no caso dos estudantes, em que é de dois anos, não podendo ser destituídos, salvo pelo próprio Conselho Geral, por maioria absoluta, em caso de falta grave, nos termos de regulamento do próprio órgão” (site IPS).

Presidente:

O Presidente do Instituto (Prof. Doutor Pedro Miguel de Jesus Calado Dominguinhos) é o órgão superior de governo, de representação externa do IPS e de condução da política do Instituto, presidindo ao Conselho de Gestão e ao Conselho Académico. (Site IPS).

Conselho Académico:

“O Conselho Académico é um órgão consultivo e de coordenação no âmbito técnico-científico e no âmbito pedagógico, que emite pareceres e elabora orientações gerais e normas de coordenação do funcionamento do IPS.

Por sua vez, o Conselho Académico está constituído pelo(s):

- Presidente do IPS;

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- Diretores das unidades orgânicas de ensino e investigação;
- Presidentes dos conselhos técnico-científicos de cada unidade orgânica;
- Um membro dos conselhos técnico-científicos de cada unidade orgânica, eleito pelos seus pares;
- Presidentes dos conselhos pedagógicos de cada unidade orgânica;
- Um membro estudante dos conselhos pedagógicos de cada unidade orgânica;
- Um representante das associações de estudantes das unidades orgânicas de ensino e investigação.”

Administrador:

“De acordo com os Estatutos do IPS, a instituição tem um Administrador, escolhido entre pessoas com saber e experiência na área da gestão, com competência para a gestão corrente do Instituto e a coordenação dos seus serviços, sob direção do Presidente. O Administrador tem as competências que lhe forem delegadas pelo Presidente do IPS, assegurando a gestão corrente do IPS. O instituto tem como Administrador a Prof.^a Maria de Lurdes Cardina Pedro” (Site IPS).

Provedor do estudante:

“O Provedor é um órgão independente cuja ação se desenvolve em articulação com as Associações de Estudantes e com os órgãos e serviços do IPS, designadamente com os Conselhos Pedagógicos, bem como com as suas unidades orgânicas. Atualmente o IPS tem como provedor a Professora Albertina Palma” (Site IPS).

Conselho de Gestão:

É designado e presidido pelo Presidente do IPS, sendo atualmente composto pelos seguintes membros:

- Prof. Doutor Pedro Miguel de Jesus Calado Dominginhos: Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal;
- Prof. Doutor João Carlos Vinagre Nascimento dos Santos: Vice-Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal;

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

- Prof.^a Maria de Lurdes Cardina Pedro - Administradora do Instituto

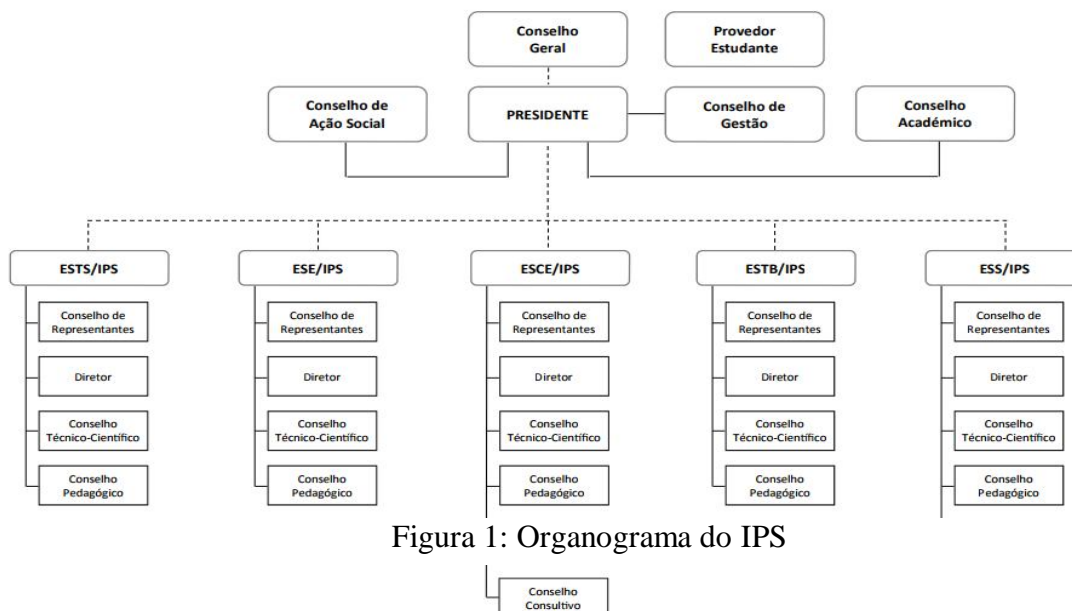


Figura 1: Organograma do IPS

Politécnico de Setúbal;

- Prof.^a Maria Fernanda Venâncio Dores Pestana - Vice-Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal.

De seguida, na figura 1, apresenta-se a estrutura formal, níveis hierárquicos e as principais relações dos órgãos do IPS, bem como dos Serviços Centrais:

Fonte: www.ips.pt

Sendo o IPS a instituição de ensino superior onde iremos efetuar o nosso estudo de caso, fomos ao seu site verificar quais os documentos de prestação de contas que estavam disponíveis, bem como, se tinham plano e relatório de atividades e quais os indicadores selecionados para avaliar o atingimento dos objetivos definidos, na tentativa de saber se para o seu cálculo era tida em conta a informação contabilística.

Os indicadores e a informação contábilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Como referido, para elaborar o nosso estudo de caso, recorreremos ao site do IPS propriamente no sítio do Núcleo de Estudos e planeamento (NEP). Este Núcleo exerce as suas competências nos domínios do apoio ao planeamento estratégico e operacional, e a na monitorização dos indicadores que medem o desempenho, nomeadamente para:

- Apoiar o processo de planeamento estratégico e operacional, composição dos objetivos sua monitorização e reporte de desempenho;
- Dar sustento na preparação do plano de desenvolvimento, das propostas de plano plurianual de investimentos e do orçamento;
- Realizar estudos de diagnóstico e de situação, identificadores de tendências de desenvolvimento do ensino e investigação a nível do ensino superior e assegurar o acompanhamento de *rankings* nacionais e internacionais;
- Analise, acompanhamento elaboração estudos e previsões, no âmbito de questões consideradas importantes a nível institucional;
- Elaboração do plano de atividades e o relatório de atividade do IPS;
- Assegurar o reporte da informação de planeamento aos diversos órgãos e entidades;
- Preparar dados estatísticos e informação no domínio do planeamento.

No que respeita aos documentos de prestação de contas, na rubrica intitulada “Orçamentos e Contas de Gerência” estão disponíveis, as contas consolidadas do IPS para os anos de 2011 a 2016, apresentando em cada ano, o Balaço e a Demonstração dos Resultados, tendo ainda disponível, por ano e para o mesmo período, a Certificação Legal de Contas.

Não havendo referência a mais nenhum dos documentos que têm de constar na prestação de contas do IPS, não nos é possível analisar o nível de implementação do POC-Educação na instituição e por isso, fomos analisar um outro documento disponível, o “Relatório de atividades”, que, de acordo com o referido no site do IPS, “pretende registar o percurso das atividades anuais face ao que estabelecido no Plano de Atividades. Nele são referidos os objetivos que foram ou não atingidos, o grau de realização dos programas e ações propostas, assim como o nível de recursos utilizados. No relatório são apontados os desvios e comentados e justificados os resultados alcançados”. Dessa análise verificamos que, esse documento, apresenta e faz uma análise aos mapas de síntese da Execução

Os indicadores e a informação contábilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Orçamental da Receita e da Execução Orçamental de Despesa, para além do Balanço e da Demonstração dos Resultados. Neste documento também não é apresentado qualquer mapa relativo à Contabilidade Analítica, nem é referenciada a sua implementação. Sobre esse subsistema contábilístico a BDO e Associados, SROC, Lda., empresa que faz a certificação legal das contas do IPS afirma que “As demonstrações financeiras consolidadas do Grupo não integram as Notas sobre Contabilidade Analítica previstas no Plano Oficial de Contabilidade pública para o setor da Educação “.

Após analisado o Relatório de atividades do IPS relativamente à perspetiva do conhecimento do nível de implementação do POC-Educação, fomos efetuar uma outra análise ao mesmo documento, nos últimos três anos disponíveis, ou seja, de 2014 a 2016, no sentido de perceber se relativamente aos eixos, objetivos estratégicos e objetivos operacionais definidos, eram apresentados indicadores e se o seu cálculo se suportava na informação contábilística. Verifica-se que, por exemplo em 2016, que o Relatório de atividades apresenta os principais objetivos que o Instituto se propôs concretizar, por meio de indicadores tendo em conta quatro eixos fundamentais de intervenção estratégica: Ensino e aprendizagem de qualidade reconhecida; Centro promotor de conhecimento e inovação; Comunidade aberta e internacional; Governação inclusiva e sustentável. No penúltimo eixo, no objetivo estratégico “Estimulo à oferta de serviços especializados, tem um indicador suportado em informação relativa ao orçamento.

Os indicadores e a informação contábilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Os quadros que apresentamos a seguir mostram durante os anos 2014, 2015 e 2016 o número de indicadores calculados por eixo e objetivos estratégicos.

Quadro 29: Eixos, objetivos estratégicos e nº de indicadores para 2016

ANO 2016	Indicadores	Calculados Sem Informação Contábilística	Calculados Com Informação Contábilística
<u>Eixo 1. Ensino e Aprendizagem de qualidade reconhecida</u>			
Objetivos estratégicos			
Dinamização, consolidação e adequação da oferta formativa	4	4	0
Melhoria contínua do processo de ensino-aprendizagem	7	7	0
<u>Eixo 2. Centro promotor de conhecimento e inovação</u>			
Objetivos estratégicos			
Promoção das atividades de Investigação e Desenvolvimento	6	6	0
Apoio à Inovação e Empreendedorismo	4	4	0
<u>Eixo 3. Comunidade aberta e internacional</u>			
Objetivos estratégicos			
Fortalecimento da interculturalidade e internacionalização do IPS	7	7	0
Estabelecimento de parcerias e alianças	7	7	0
Estímulo à oferta de serviços especializados	2	2	0
<u>Eixo 4. Governação inclusiva e sustentável</u>			
Objetivos estratégicos			
Governação	6	6	0
Promoção do desenvolvimento e bem-estar dos recursos humanos	6	6	0
Otimização da utilização dos recursos físicos e financeiros	4	4	0

Fonte: Adaptado do Relatório de atividades de 2016.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Como se pode constatar, no quadro que se apresenta acima, os dois objetivos estratégicos do eixo 1 são avaliados por 11 indicadores, os dois objetivos estratégico do eixo 2, são avaliados por 10 indicadores, no eixo 3, os três objetivos estratégicos são avaliados por 16 indicadores e o eixo 4, com 3 objetivos estratégicos, apresenta para sua

Quadro 30: Eixos, objetivos estratégicos e nº de indicadores para 2015

ANO 2015	Indicadores	Calculados Sem Informação Contabilística	Calculados Com Informação Contabilística
<i>Eixo 1. Ensino e Aprendizagem de qualidade reconhecida</i>			
Objetivos estratégicos			
Reforçar a sustentabilidade da oferta formativa promovendo um ensino	4	4	0
Promover o sucesso escolar e a inserção profissional dos diplomados e prevenir o abandono escolar	5	5	0
<i>Eixo 2. Centro promotor de conhecimento e inovação</i>			
Objetivos estratégicos			
Reforçar a capacidade e visibilidade da investigação realizada no IPS em forte articulação com as organizações e o mercado.	5	5	0
Reforçar a cultura empreendedora no IPS	5	5	0
<i>Eixo 3. Comunidade aberta e internacional</i>			
Objetivos estratégicos			
Reforçar a ligação notoriedade do IPS junto do meio envolvente	3	3	0
Incrementar e diversificação o processo de internacionalização do IPS	3	3	0
<i>Eixo 4. Governação inclusiva e sustentável</i>			
Objetivos estratégicos			
Reforçar uma cultura de qualidade, participação e de gestão estratégica	3	3	0
Promover o desenvolvimento profissional e pessoal dos trabalhadores docentes e não docentes	4	4	0
Melhorar a qualidade das infraestruturas e equipamentos	3	3	0

avaliação, 16 indicadores, o que perfaz um total de 53 indicadores, para o ano de 2016.

Fonte: Adaptado do Relatório de atividades de 2015.

Como se pode constatar, no quadro que se apresenta acima, os dois objetivos estratégicos do eixo 1 são avaliados por 9 indicadores, os dois objetivos estratégico do eixo 2, são avaliados por 10 indicadores, no eixo 3, os 2 objetivos estratégicos são avaliados por 6 indicadores e o eixo 4, com 3 objetivos estratégicos, apresenta para sua avaliação, 10 indicadores, o que perfaz um total de 35 indicadores, para o ano de 2015.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

ANO 2014	Indicadores	Calculados Sem Informação Contabilística	Calculados Com Informação Contabilística
<u>Eixo 1. Ensino e Aprendizagem de qualidade reconhecida</u>			
Objetivos estratégicos			
Reforçar a sustentabilidade da oferta formativa promovendo um ensino de elevado nível	5	5	0
Garantir a qualidade da oferta formativa e inserção profissional dos diplomados	8	8	0
<u>Eixo 2. Centro promotor de conhecimento e inovação</u>			
Objetivos estratégicos			
Reforçar a capacidade e visibilidade da investigação realizada no IPS	7	7	0
Apoiar a inovação e o empreendedorismo	4	4	0
<u>Eixo 3. Comunidade aberta e internacional</u>			
Objetivos estratégicos			
Incrementar o processo de internacionalização do IPS	6	6	0
Reforçar ligações entre o IPS e o meio envolvente	2	2	0
Aumentar a notoriedade do IPS	4	4	0
<u>Eixo 4. Governação inclusiva e sustentável</u>			
Objetivos estratégicos			
Promover o desenvolvimento profissional e pessoal dos docentes e não docentes e reforçar as relações com associações	3	3	0
Reforçar uma cultura de qualidade, participação e de gestão estratégica	3	3	0
Promover e reforçar os serviços prestados no âmbito de ação social	2	2	0
Promover a melhoria dos serviços, recursos e infraestruturas	2	2	0

Quadro 31: Eixos, objetivos estratégicos e nº de indicadores para 2014

Fonte: Adaptado do Relatório de atividades de 2014.

Como se pode constatar, no quadro que se apresenta acima, para o ano de 2014, os dois objetivos estratégicos do eixo 1 são avaliados por 13 indicadores, os dois objetivos estratégico do eixo 2, são avaliados por 11 indicadores, no eixo 3, os três objetivos estratégicos são avaliados por 12 indicadores e o eixo 4, com quatro objetivos estratégicos, apresenta para sua avaliação, 10 indicadores, o que perfaz um total de 46 indicadores.

De seguida apresentamos uma análise comparativa dos eixos dos planos de atividade, bem com o dos objetivos estratégicos de cada eixo, relativamente aos anos de 2014, 2015 e 2016.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Quadro 32: Eixos dos Planos de Atividades dos Anos 2014, 2015 e 2016.

Eixos	Eixos dos Planos de Atividades dos Anos 2014, 2015 e 2016		
	2014	2015	2016
Eixo 1	Ensino e aprendizagem de qualidade reconhecida	Ensino e aprendizagem de qualidade reconhecida	Ensino e aprendizagem de qualidade reconhecida
Eixo 2	Centro promotor de conhecimento e inovação	Centro promotor de conhecimento e inovação	Centro promotor de conhecimento e inovação
Eixo 3	Comunidade aberta e internacional	Comunidade aberta e internacional	Comunidade aberta e internacional
Eixo 4	Governança inclusiva e sustentável	Governança inclusiva e sustentável	Governança inclusiva e sustentável

Fonte: Relatórios de Atividades do IPS de 2014, 2015 e 2016.

Da leitura do quadro anterior, constata-se que, os eixos definidos nos 3 anos em análise são iguais.

Quadro 33: Objetivos estratégicos do Eixo 1 nos Anos de 2014, 2015 e 2016

Eixo 1 - Ensino e aprendizagem de qualidade reconhecida		
2014	2015	2016
Reforçar a sustentabilidade da oferta formativa promovendo um ensino elevado de nível	Reforçar a sustentabilidade da oferta formativa e a qualidade do ensino	Dinamização, consolidação e adequação da oferta formativa
Garantir a qualidade da oferta formativa e a inserção profissional dos diplomados	Promover o sucesso escolar e a inserção profissional dos diplomados e prevenir o abandono escolar	Melhoria contínua do processo de ensino-aprendizagem

Fonte: Relatório de Atividades do IPS de 2014, 2015 e 2016.

Os indicadores e a informação contábilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Mantendo o mesmo número de objetivos estratégicos, constata-se que houve ajustamentos de um ano para outro.

Quadro 34: Objetivos estratégicos do Eixo 2 nos Anos de 2014, 2015 e 2016

Eixo 2 - Centro promotor de conhecimento e inovação		
2014	2015	2016
Reforçar a capacidade e visibilidade da investigação realizada no IPS	Reforçar a capacidade e visibilidade de investigação realizada no IPS em forte articulação com as organizações e o mercado	Promoção das atividades de investigação e desenvolvimento
Apoiar a inovação e o empreendedorismo	Reforçar a cultura empreendedora no IPS	Apoio à inovação e empreendedorismo

Fonte: Relatórios de Atividades do IPS de 2014, 2015 e 2016.

Mantendo o mesmo número de objetivos estratégicos, constata-se que também no eixo 2, houve ajustamentos de um ano para outro, nos referidos objetivos.

Quadro 35: Objetivos estratégicos do Eixo 3 nos Anos de 2014, 2015 e 2016

Eixo 3 - Comunidade aberta e internacional		
2014	2015	2016
Incrementar o processo de internacionalização no IPS.	Reforçar a ligação e notoriedade do IPS junto do meio envolvente.	Fortalecimento da interculturalidade e internacionalização do IPS
Reforçar ligações entre o IPS e o meio envolvente	Incrementar e diversificar o processo de internacionalização do IPS.	Estabelecimento de parcerias e alianças
Aumentar a notoriedade do IPS		Estímulo à oferta de serviços especializados

Fonte: Relatórios de Atividades do IPS de 2014, 2015 e 2016.

Nos anos 2014 e 2016 mantiveram-se o mesmo número de objetivos estratégicos, (três) constata-se, todavia, que, em nenhum ano, a definição dos objetivos se manteve.

Quadro 36: Objetivos estratégicos do Eixo 4 nos Anos de 2014, 2015 e 2016

Eixo 4 – Governação inclusiva e sustentável		
2014	2015	2016
Promover o desenvolvimento profissional e pessoal dos docentes e não docentes e reforçar as relações com as associações	Reforçar uma cultura de qualidade e gestão estratégica do IPS	Governação
Reforçar uma cultura de qualidade, participação e de gestão estratégica	Promover o desenvolvimento profissional e pessoal dos trabalhadores docentes e não docentes	Promoção do desenvolvimento e bem-estar dos recursos humanos
Promover e reforçar os serviços prestados no âmbito da ação social	Melhorar a qualidade e eficiência das infraestruturas e equipamentos	Otimização da utilização dos recursos

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

		físicos e financeiros
Promover a melhoria dos serviços recursos e infraestruturas		

Fonte: Relatórios de Atividades do IPS de 2014, 2015 e 2016.

Neste eixo, não há grandes semelhanças entre os definidos em cada ano, como se pode constatar no quadro apresentado.

De seguida, apresenta-se para o ano de 2016, os indicadores previstos por eixo e por objetivo estratégico.

Quadro 37: Indicadores e objetivos estratégicos do eixo 1, ano 2016

Eixo 1: ENSINO E APRENDIZAGEM DE QUALIDADE RECONHECIDA	
Objetivos estratégicos	Indicadores
Dinamização, consolidação e adequação da oferta formativa	Nº total de estudantes Nº de estudantes matriculados em mestrado Nº de estudantes inscritos em CT e SP Resultado da acreditação dos cursos submetidos
Melhoria contínua do processo de ensino - aprendizagem	Taxa de sobrevivência das licenciaturas Nº de diplomados do primeiro ciclo em (n) e (n+1) anos Nº de situações de abandono identificadas Nº de diferentes serviços de apoio disponibilizados em colaboração com o SAS Atividades de apoio á inserção profissional dos diplomados Realização da 2ª edição da semana de empregabilidade Disponibilizar relatório do percurso profissional dos diplomados do IPS

Fonte: Adaptado do Relatório de atividades de 2016.

Quadro 38: Indicadores e objetivos estratégicos do eixo 2 do ano 2016

Eixo 2: CENTRO PROMOTOR DE CONHECIMENTO E INOVAÇÃO	
Objetivos estratégicos	Indicadores
Promoção das atividades de investigação e desenvolvimento	Participar na candidatura de projetos internacionais financiados Participar na candidatura de projetos nacionais Homologar e criar centros de investigação e prestação de serviços do IPS Nº de documentos disponibilizados no Repositório do IPS Registo de publicações científicas na Plataforma DeGóis Número de estudantes e docentes participantes em projetos de investigação estruturados
Apoio á Inovação e Empreendedorismo	Nº de ideias de negócio na incubadora do IPS Nº de empresas criadas Coordenar a 13ª edição do Poliemprende Número de planos de negócios submetidos ao Concurso Poliemprende

Fonte: Adaptado do Relatório de atividades de 2016.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Quadro 39: Indicadores e objetivos estratégicos do eixo 3 do ano 2016

Eixo 3: COMUNIDADE ABERTA E INTERNACIONAL	
Objetivos estratégicos	Indicadores
Fortalecimento da interculturalidade	Incrementar a taxa global de mobilidade <i>incoming</i> Incrementar a taxa global de mobilidade <i>outgoing</i> de estudantes Incrementar a taxa global de mobilidade <i>outgoing</i> de estudantes de staff Aumentar o nº de participantes na Semana internacional Aumentar o número de estudantes estrangeiros Número de eventos científicos internacionais realizados Número de projetos submetidos no âmbito do Erasmus+, como entidade coordenadora ou parceira.
Estabelecimento de parcerias e alianças	Visibilidade do IPS nos meios de comunicação e nas plataformas digitais Alargar o âmbito de atuação junto das escolas da região desenvolvendo projetos que fomentem o gosto pelo conhecimento e pela prossecução dos estudos nos jovens Desenvolver atividades no âmbito do projeto IN2SET Número de membros na rede alumni Atribuir prémio carreira Realizar evento de promoção de encontro entre membros da rede Número de protocolos com empresas com vantagens para os alumni registados na rede
Estímulo à oferta de serviços especializados	Valor de receitas cobradas provenientes de PSE Portefólio de competências

Fonte: Adaptado do Relatório de atividades de 2016.

Quadro 40: Indicadores e objetivos estratégicos do eixo 4 do ano 2016

Eixo 4: GOVERNAÇÃO INCLUSIVA E SUSTENTÁVEL	
Objetivos estratégicos	Indicadores
Governança	Aprovação do Plano Estratégico do IPS pelo Conselho Geral Candidatura à Certificação pela A3ES Disponibilizar nova versão do SI Número de iniciativas institucionais em parceria com a AAIPS Número de ciclos culturais realizados Número de ações de responsabilidade social realizadas
Promoção do desenvolvimento e bem-estar dos recursos humanos	Número de docentes doutorados ETI Número de docentes especialistas ETI Taxa de participação do pessoal não docente em ações de formação Número médio de horas de formação por não docente Taxa global de satisfação dos trabalhadores não docentes Sistema Integrado de Gestão de Saúde, Higiene e Segurança no Trabalho Obras de reordenamento do campus de Setúbal

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

	Intervencionar edifício sede, refeitório e edifícios da ESE e EST - Barreiro Consumo de energia (per capita) Consumo de água (per capita)
--	---

Fonte: Adaptado do Relatório de atividades de 2016.

Após análise dos diferentes indicadores propostos, por eixo e por objetivo estratégico verificamos que apenas no eixo três, no objetivo estratégico: “Estímulo à oferta de serviços especializados”, é proposto um indicador cuja informação é obtida na contabilidade, concretamente corresponde ao Valor de receitas cobradas provenientes de PSE (prestações de serviço ao exterior), logo é um indicador primário por resultar da consulta direta da informação contabilística.

Perante os objetivos definidos para o IPS, consideramos que há um conjunto de indicadores cujo cálculo necessita de informação contabilística e que poderia ajudar a avaliar o grau de realização dos objetivos definidos. De seguida, apresenta-se uma proposta de indicadores por eixo e objetivo estratégico:

Quadro 41: Indicadores Propostos por Eixos

Eixo 1. Ensino e Aprendizagem de qualidade reconhecida	
Objetivos estratégicos	Indicadores
Dinamização, consolidação e adequação da oferta formativa	Custo total da atividade Ensino Custo médio de cada Estudante do IPS e de cada Escola Custo de cada Estudante de cada Curso
Melhoria contínua do processo de ensino-aprendizagem	Custo do insucesso Custo médio por Estudante aprovado Custo total médio de cada diplomado
Eixo 2. Centro promotor de conhecimento e inovação	
Objetivos estratégicos	Indicadores
Promoção das atividades de investigação e desenvolvimento	Financiamento anual para investigação e desenvolvimento; Financiamento médio por artigo/livro financiado Custo total de cada projeto de investigação
Apoio à inovação e empreendedorismo	Financiamento médio anual por criação de um negócio
Eixo 3. Comunidade Aberta e Internacional	
Objetivos estratégicos	Indicadores
Fortalecimento da interculturalidade e internacionalização do IPS	Custo médio dos estudantes estrangeiros no IPS Financiamento médio por Estudante do IPS em projetos de internacionalização; Custo médio por eventos científicos nacionais e internacionais organizados

Os indicadores e a informação contábilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Estabelecimento de parcerias e alianças	Grau de execução do financiamento disponível para a realização de eventos com a comunidade; Financiamento disponível para realização de eventos em parceria com a comunidade
Estímulo à oferta de serviços especializados	$(\text{Receita faturada na prestação de serviços especializados} / \text{Receita total}) \times 100$
Eixo 4. Governança Inclusiva e sustentável	
Objetivos estratégicos	Indicadores
Governança	Custo das atividades principais Custo médio de cada Estudante de cada Curso Custo médio por projeto Ponto crítico de cada oferta formativa Resultados da oferta formativa, pós-graduada Grau de cobertura da despesa pelas transferências do orçamento do Estado Grau de execução do orçamento da despesa e da receita
Promoção do desenvolvimento e bem-estar dos recursos humanos	Custo médio da formação dos recursos humanos (por docente e não docente)
Otimização da utilização dos recursos físicos	Grau de execução do orçamento de manutenção

Fonte: Elaboração Própria.

Salienta-se que, cada indicador deverá sempre ser comparado com a referência definida, sugerindo-se que essa referência possa ser, o ano anterior, ou o previsto em orçamento. Consideramos que, esta proposta é possível de implementar, dado que, uma instituição de grande dimensão é obrigada até à data a aplicar o POC-Educação e em 2018, o SNC-AP, logo, terá facilidade de quantificar os objetivos definidos, quando elabora e executa o orçamento.

5 Conclusões e limitações do estudo

Ao nível da Administração Pública estamos, em termos de normativo contabilístico, num período de transição, do POCP e os seus planos setoriais, nomeadamente, POCMS, POAL, POC-Educação e POCISSSS, para o SNC-AP.

De acordo com a legislação em vigor, o SNC-AP entra em vigor a partir de 1 de janeiro de 2018. Respondendo aos constantes desafios da reforma da contabilidade pública, este normativo, aproxima-se a nível nacional do SNC aplicado no setor privado e nas empresas públicas e, a nível internacional das normas internacionais aplicadas ao setor público.

O SNC-AP, à semelhança do POCP, obriga à implementação de três subsistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão, todavia, este novo normativo, associa à estrutura conceptual, 27 normas de contabilidade pública e um plano multidimensional.

A NCP 26 diz respeito à contabilidade orçamental e a NCP 27 à contabilidade de gestão, todas as outras estão ligadas à contabilidade financeira.

A aplicação da NCP27 é um dos desafios do SNC-AP, dado que, mais de 20 anos passados sobre a publicação do POCP, o que vários estudos efetuados referem que, a nível nacional e nos diferentes subsectores de atividade, muito pouco se fez, relativamente à sua implementação, onde mesmo quando iniciada, está numa fase embrionária e é quase nunca divulgada a sua informação nos documentos de prestação de contas.

O IPS, como Instituição de Ensino Superior Público tem obrigatoriedade de implementar o POC-Educação e o que se verifica, é que já tem totalmente implementado os subsistemas de contabilidade orçamental e contabilidade patrimonial, (Teixeira e Ndeunyema, 2016) mas relativamente à contabilidade analítica segundo as referidas autoras esse subsistema não estava implementado nem tinha data prevista para ser implementado. Nesta data, no site do IPS, nada está divulgado sobre a informação obtida por esse subsistema contabilístico e, nos documentos de prestação de contas divulgados,

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

não há nenhuma referência à informação necessária divulgar, relativamente aos mapas obrigatórios previstos no POC-Educação, para a contabilidade analítica.

Efetuada uma análise aos 4 eixos previstos nos objetivos estratégicos do IPS para os anos de 2014, 2015, 2016, apresentados no plano de atividades, verificamos que há proximidade entre eles, quer em número (quatro), quer em objetivos definidos, quer depois do tipo de indicadores apresentados para avaliar o atingimento desses objetivos, dado que, são sempre indicadores cujo cálculo não utiliza nenhuma informação contabilística. Exceção feita em 2016, ano em que no eixo três, há um indicador baseado na informação contabilística.

Porque consideramos que a avaliação de desempenho de uma instituição que tem em 2016 um volume de receita no montante de 24.686.573,0 euros e pelo menos tem três atividades distintas, nomeadamente, “ensino”, “investigação” e “prestação de serviços ao exterior”, seria enriquecida e mais transparente se acrescentasse aos indicadores apresentados, outros que evidenciassem o cumprimento desses objetivos numa perspetiva de, gestão orçamental, gestão do património e formação dos custos e resultados, em cada uma das atividades desenvolvidas, bem como dos objetivos definidos. Nesse sentido, foram apresentados um conjunto de indicadores que consideramos que deviam ser incluídos na avaliação de cada objetivo estratégico pertencente a cada um dos eixos definidos.

Como limitações principais deste estudo pode salientar-se por um lado, a dimensão do estudo de caso efetuado, principalmente no período analisado, e depois, estarmos perante um ano de transição, onde os estudos sobre a aplicação/implementação do novo normativo são muito escassos. Como linha de investigação futura, propomos alargar a amostra e analisar a informação divulgada pelos Institutos Politécnicos, após a implementação do SNC-AP.

6 Referências Bibliográficas

AECA, Documento nº 24, (2001), La contabilidad de gestión en las Entidades sin fines de lucro, Ortega Ediciones Gráficas, Madrid.

Andrade, N. d., Batista, D. G., & Sousa, C. B. (2014). Vantagens e Desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC.

Caiado, A. P., & Pinto, A. C. (2002). Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública. Lisboa: Áreas Editora.

Caiado, A. P., Silveira, O., & Fernandes, M. J. (2007). Contabilidade Pública. Ordem dos Contabilistas Certificados ,1-165.

Caiado, A. P. (2011). Contabilidade Analítica e de gestão. Lisboa: Áreas Editora.

Caldeira, J. (2012) 100 Indicadores da Gestão. Conjuntura atual Editora,S.A; Coimbra.

Canha, H. M. (2007). O método ABC como factor de competitividade da empresa. *Revista TOC*, 52-58.

Carvalho, J. Martinez, V. P., e Pradas, L. T., (1999): Temas de Contabilidade Pública, Rei dos Livros, Lisboa.

Carvalho, J., Jorge, S., Fernandes, M.J., Camões, P., (2005). Implementação do novo sistema de Contabilidade Autárquica - Conformidade e Fiabilidade da Informação Relatada, *Revista nº 65 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, pág. 26 - 35.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., (2006), Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses - 2004, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Comissão de Normalização Contabilística (2016) Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), Manual de implementação, Versão1

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Correia, F. A. M. (2002). Medidas de Desempenho da Gestão Pública – Economia, Eficácia e Eficiência. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 445. Lisboa, pág. 301-309

Costa, T. e Carvalho, J., (2006): “O Contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração local em Portugal”, *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos* 3(2), maio/agosto, pág. 189-199.

Decreto – Lei nº 85/2016 de 21 de dezembro, prorroga a adoção do SNC-AP por um (1) ano, *Diário da República* 1ª série, Nº —243 de 21 de dezembro: 4773:4776

Dias, N. E. (2009). Proposta do modelo ABC na contabilidade de gestão nas instituições de ensino superior. *Edição OTOC- câmara dos técnicos oficiais de conta*, 275.

Finanças (2016): Portaria nº 218/2016 de 9 de agosto, benefício do regime simplificado, *Diário da República* 1ª série, Nº —152 de 9 de agosto: 2688:2708

Fortin M. F., Côté J., e Filion F. (2006). *Fundamentos e etapas do processo de investigação*. Canada: Lusodidacta, Lda.

Gil A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisas*. (5ªed.). São Paulo: Atlas Editora.

http://www.ips.pt/ips_si/web_base.gera_pagina?P_pagina=30428 setembro 2017

http://www.ips.pt/ips_si/web_base.gera_pagina?P_pagina=31348/ setembro 2017

Lei nº 8/90 de 20 de fevereiro, aprova bases de contabilidade pública, *Diário da República*, 1ª série - Nº 43- 20 de fevereiro: 685: 687.

Marques, M. d. (2008). Novos desafios na gestão universitária em Portugal: O papel da Contabilidade analítica. *Economia Global e Gestão [online]*. 2008, vol.13, n.3, pág. 119-136. ISSN 0873-7444.

Matias F., Féria I., Carvalho J. e Mourato J., (2009), *Anuário Financeiro das Instituições Públicas de Ensino Superior Politécnico*, Documento do CCISP - Conselho Coordenador das Instituições de Ensino Superior Politécnico.

Meireis, F. (2016). Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações públicas-SNC-AP. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 3.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Ministério das Finanças (1992), Decreto – Lei nº 155/92 de 28 de julho, aprova o regime de administração financeira do Estado, Diário da República, 1ª série - A, Nº 172 de 28 de julho: 3502: 3509

Ministério das Finanças (1997): Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), Diário da República 1ª Série - A — N.º 178 — de 11 de setembro: 4594:4638

Ministério do equipamento, do planeamento e da administração do território (1999): Decreto – Lei nº 54 –A /99 de 22 de fevereiro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública das Autarquias Locais (POCAL), Diário da República, 1ª Série - A—Nº44 de 22 de fevereiro: 1018-(2) : 1018 (84)

Ministério das Finanças e da Educação: Portaria nº 794/2000 de 20 de setembro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o setor da Educação (POC-Educação), Diário da República 1ª série -B—Nº 218 de 20 de setembro: 4976: 5054

Ministério das Finanças e da Saúde (2000): Portaria nº 898/2000 de 28 de setembro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da saúde (POCMS), Diário da República, 1ª série – B—Nº 255 de 28 de setembro: 5250: 5314

Ministério das Finanças (2002): Decreto – Lei nº 12/2002 de 25 de janeiro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), Diário da República, 1ª série – A —Nº 21 de 25 de janeiro: 536:592

Ministério das Finanças (2012): Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho, aprova o Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a preparar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, Diário da República, 1ª série —Nº 125 de 29 de junho 3320:3526

Ministério das Finanças (2015): Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, Diário da República, 1.ª série — N.º 178 — 11 de setembro: 7584:7828

Ndeunyema, D., (2014). *Relevância da Informação Contabilística no apoio à Gestão do Setor Público – Estudo de Caso*, Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Pereira, P. T. (2016). *Economia e Finanças Públicas - Da teoria á prática*. Lisboa : Almedina.

Pereira, P. T., Arcanjo, A., Arcanjo, M., & Santos, J. C. (2016). *Economia e Finanças públicas* . Lisboa : Escolar.

Pinheiro, S. (2007). O impacto decorrente da adoção das normas internacionais de relato financeiro - caso da Sonae Indústria, *SGPS, SA*. Disponível em: 06/06/2012, em: <http://bdigital.ufp.pt/bitstream/10284/476/1/sandrapinheiro.pdf>.

Ribeiro, P. C. (2016). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Porto: Vida Económica .

Rodrigues, J. J. M. (2010). *Avaliação de Desempenho das Organizações*, Escola Editora, ISBN: 9789725922910.

Rodrigues, J. A. (1992). Custeio Baseado na Actividade. *Revista Portuguesa de Gestão*, 29-38

Rua. S. C. & Carvalho, J. B. C. (2006). *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*. Editora Publisher Team. Lisboa.

Santos, F. (2012). *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. Lisboa: Editora Clube de Autores.

Silva, E. P., & Silva, A. C. (2001). *SNC - Manual de Contabilidade*. Lisboa: Rei dos Livros.

Silva, E. & Menezes, E. (2005). *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. (4ª ed.). Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina.

Teixeira, N. e Pardal, P. (2005). Custeio Baseado nas Atividades: Aplicação a uma empresa do setor das tecnologias de informação. X congresso internacional de custos pág. 1-15. SC Brasil.

Teixeira, A. B., (2008); *A Contabilidade Analítica no Sector Público Administrativo em Portugal*, XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, Brasil.

Teixeira, A.B. (2009), *A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior em Portugal: O caso da ESCE*.

Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público.

Teixeira, A.B.; Pardal, P.; Mata, C., e Teixeira, N.; (2010), *A Contabilidade Analítica no POCAL e o Grau de implementação no Distrito de Setúbal*. XX Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica, ESCE, Setúbal. ISBN: 972-8890-01.

Teixeira, A.B.; Teixeira, N.; Pardal, P. e Mata, C., (2012), *O Relatório de Gestão e a avaliação do Desempenho dos Municípios Portugueses: O caso dos Municípios do Distrito de Setúbal*, XXII Jornadas Luso-espanholas de Gestão Científica, Vila Real. ISBN 978-989-704-063-4.

Teixeira, A.B; Mata, C., Pardal, P.; Teixeira, N.; (2013), Avaliação e divulgação de indicadores de desempenho dos municípios portugueses: o caso do distrito de Setúbal. Revista Universo Contábil, Vol.9 nº1, Brasil, pág. 147-168, jan./mar. 2013.

Teixeira, A.B. (2016). A contabilidade de Gestão no SNC-AP, uma proposta de implementação, Setúbal: ESCE.

Teixeira, A.B. e Ndeunyema, D, (2016), *A Informação contabilística na gestão das instituições de ensino superior público: estudo de caso*, XXVI Jornadas Luso Espanholas, Idanha-a-Nova. ISBN 978-989-8289-60-5.

Vieira, R. P. M. C. (2008). A adoção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r) evolução ou harmonização? Dissertação apresentada para a obtenção de grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Vilelas J. (2009). O Processo de construção do conhecimento. 1ª edição. Lisboa. Edições Sílabo, Lda.

Zucatto, L.C.; Sartor U. M.; Beber, S.; Weber R.;(2008), Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública; XV Congresso Brasileiro de Custos - 2008 Curitiba.